

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Daňové zatížení podnikatelských subjektů v České republice

Tax Burden of Entrepreneurial Subjects in the Czech Republic

Student: Petra Faltýnková

Vedoucí bakalářské práce: prof. Ing. Jan Široký, CSc.

Ostrava 2012

Zadání bakalářské práce

Student: **Petra Faltýnková**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Daňové zatížení podnikatelských subjektů v České republice**
Tax Burden of Entrepreneurial Subjects in the Czech Republic

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Deskripce daňového systému České republiky
 3. Vymezení vybraných podnikatelských subjektů
 4. Analýza a srovnání daňového zatížení vybraných podnikatelských subjektů
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
- ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
- VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2010 aneb učebnice daňového práva*. 10. vyd. Praha: VOX, 2010. 309 s. ISBN 978-80-86324-9.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **prof. Ing. Jan Široký, CSc.**

Datum zadání: 25.11.2011

Datum odevzdání: 11.05.2012

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, tj. příloha 1, 2, 3, vypracovala samostatně a přílohu č. 4 vypracovala na základě zákona o daních z příjmů.

Podpis: Petra Faltýnková
(Petra Faltýnková)

Dne 11. května 2012

Obsah:

1	Úvod.....	5
2	Deskripce daňového systému České republiky.....	7
2.1	Základní pojmy	7
2.2	Třídění daní	8
2.3	Daně nepřímé	8
2.3.1	Daň z přidané hodnoty	9
2.3.2	Spotřební daně.....	10
2.3.2.1	Daň z lihu.....	10
2.3.2.2	Daň z piva	11
2.3.2.3	Daň z vína a meziproduktů.....	11
2.3.2.4	Daň z tabákových výrobků	11
2.3.2.5	Daň z minerálních olejů	11
2.3.3	Energetické daně.....	11
2.3.3.1	Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů.....	12
2.3.3.2	Daň z pevných paliv	12
2.3.3.3	Daň z elektřiny	12
2.4	Daně přímé	13
2.4.1	Daně z nemovitostí	13
2.4.1.1	Daň z pozemků	13
2.4.1.2	Daň ze staveb	13
2.4.2	Daň dědická, darovací a daň z převodu nemovitostí.....	14
2.4.2.1	Daň dědická	14
2.4.2.2	Daň darovací	14
2.4.2.3	Daň z převodu nemovitostí	14
2.4.3	Daň silniční	15
2.4.4	Daně z příjmů.....	15
2.4.4.1	Daň z příjmů fyzických osob	16
2.4.4.2	Daň z příjmů právnických osob.....	18
3	Vymezení vybraných podnikatelských subjektů.....	20
3.1	Základní pojmy	20
3.2	Společnosti kapitálové	21
3.2.1	Společnost s ručením omezeným	22
3.2.2	Akciová společnost	23

3.3	Společnosti osobní	24
3.3.1	Veřejná obchodní společnost	24
3.3.2	Komanditní společnost.....	26
3.4	Individuální podnikatel	27
3.5	Spolupracující osoby	28
4	Analýza a srovnání daňového zatížení vybraných podnikatelských subjektů	31
4.1	Daňová povinnost společností kapitálových.....	31
4.1.1	Podíly na zisku	31
4.1.2	Daňová povinnost společnosti s ručením omezeným	32
4.1.3	Daňová povinnost akciové společnosti	34
4.2	Daňová povinnost společností osobních.....	36
4.2.1	Daňová povinnost veřejné obchodní společnosti.....	36
4.2.2	Daňová povinnost komanditní společnosti.....	40
4.3	Daňová povinnost fyzických osob.....	43
4.3.1	Daňová povinnost individuálního podnikatele.....	43
4.3.2	Daňová povinnost pro podnikatele se spolupracující osobou.....	45
4.4	Shrnutí daňových zátěží jednotlivých subjektů.....	48
4.4.1	Kapitálové společnosti ve srovnání se společnostmi osobními.....	48
4.4.2	Kapitálové společnosti ve srovnání s fyzickými osobami.....	50
4.4.3	Osobní společností ve srovnání s fyzickými osobami.....	51
4.5	Vyhodnocení.....	52
5	Závěr	54
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	56
	SEZNAM ZKRATEK.....	59
	PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE	
	SEZNAM PŘÍLOH	
	PŘÍLOHY	

1 Úvod

Daňová soustava je samozřejmostí pro každý stát a je jeho hlavním nástrojem k zajištění příjmů do státního rozpočtu. Stát potřebuje prostředky na úhradu svých výdajů. Tyto prostředky se do státního rozpočtu dostávají mj. prostřednictvím jednotlivých daní, které v sobě zahrnuje daňová soustava každého státu. V České republice, na jejíž daňový systém je zaměřena tato práce, jsou velmi významným příjmem do státního rozpočtu příjmy daní vybrané z titulu daní z příjmů.

Daňová zátěž se dotýká každého občana i podnikatelského subjektu, prakticky je možno se s ní setkat na každém kroku, a zpravidla se nejedná o malé částky. Vysoké sazby daně z příjmů sice odvádějí do státního rozpočtu více prostředků, avšak mohou snižovat motivaci k dosahování příjmů. Daně z příjmů jsou velmi důležitým tématem a aspektem každého podnikání. Každý daňový subjekt se snaží o jejich optimalizaci, neboli se snaží platit, co nejméně a zvolení vhodné formy podnikání je prvním krokem tímto směrem. Z toho důvodu vznikla i tato práce.

Jejím cílem je na základě vstupních dat vypočítat jednotlivé daňové povinnosti pro vybrané podnikatelské subjekty, stanovit i další aspekty ovlivňující tyto daňové povinnosti a také tyto daně a aspekty vzájemně mezi sebou porovnat a nakonec stanovit vyhodnocení jejich výše a efektivnosti. To vše vzhledem k jednotlivým formám podnikatelských subjektů.

V první kapitole je uvedena stručná charakteristika daňového systému České republiky, jeho jednotlivých daní. Tato charakteristika u jednotlivých daní je však poměrně zestručněna, protože cílem práce není zaměření na jednotlivé daně a na daňovou zátěž, které pro podnikatelské subjekty představují, ale je zaměřena především na daně z příjmů. Ostatní daně, tedy kromě daní z příjmů, nezávisí na formě podnikání, ale na jiných aspektech. Například na platbách DPH nezávisí to, zda subjekt je fyzickou nebo právnickou osobou, ale na výši jeho vyprodukovaného obrátu. Také například u daně z nemovitostí nerozhoduje právní forma podnikání, ale výměra nemovitosti. Takže nakonec může malý živnostník na dani z nemovitostí platit více, než rozsáhlá akciová společnost. Z toho důvodu je daním z příjmů věnována větší pozornost a rozsah. Pro věcné zařazení a další důvody je v práci popsán celý daňový systém České republiky.

Jednou z metod, které jsou pro účely této práce využity, je popis, kdy jsou informace obsažené v zákonech, interpretované pro dosažení hlavního cíle práce, a také metoda komparace, pro vzájemné porovnání jednotlivých výsledků. Těmito výsledky se míní daňové povinnosti pro jednotlivé podnikatelské subjekty, které byly za účelem této práce vybrány. Tyto výsledky jsou porovnány mezi sebou v rámci skupiny, do kterých jsou zařazeny z důvodu vzájemných příbuzenských vztahů a pak i jednotlivé skupiny jsou porovnány mezi sebou.

V poslední části, v praktické, je hlavní použitou metodou analýza, která spočívá ve zkoumání dílčích částí tak, aby byl zanalyzován celek, kterým se zde myslí celková daňová povinnost. S metodou analýzy, také úzce souvisí metoda syntézy, která propojuje jednotlivé části v celek, opět tedy v celkovou daňovou povinnost.

V druhé kapitole jsou charakterizovány jednotlivé subjekty, které byly pro účely práce vybrány. Je zde uvedena jejich stručná charakteristika a také jednotlivé postupy zdanění, ze kterých bude vycházet kapitola čtvrtá, praktická. V té budou provedeny praktické výpočty, na základě smyšlených vstupních dat a jednotlivé výsledky mezi sebou budou porovnány.

Práce je psána v souladu s českou legislativou platnou k 31. prosinci 2011. V současné době se podává daňové přiznání a hradí daně za předcházející rok, tedy dle této legislativy, z toho důvodu byl vybrán rok 2011 za stěžejní. Vracet se k rokům dřívějším, než je rok 2011, by nebylo racionální, protože legislativa, která platila dříve, již neplatí, stejně jako v následujících obdobích nebude již platit legislativa platná k tomuto datu.

2 Deskripce daňového systému České republiky

Předmětem této kapitoly je popsat daňový systém České republiky (dále jen „ČR“) vymezit a charakterizovat jeho jednotlivé daně. Hlavní náplní této práce však není zaměření na popis daňového systému, proto je následující charakteristika daní zestručněna, kromě daní z příjmů, které jsou pro potřeby práce směrodatné, a proto je jim věnována větší pozornost. Hlavními prameny této kapitoly jsou jednotlivé zákony v platných zněních.

2.1 Základní pojmy

Základním pojmem, který je nutno uvést jako první, je pojem zdaňování. Tento pojem je možné charakterizovat jako vybírání daní (nebo také jiných poplatků) pro financování vládních aktivit. Tyto aktivity jsou nejrůznějšího charakteru, např. financování zdravotnictví, armády nebo dalších podobných, anebo se tyto prostředky použijí pro přerozdělování, např. důchodů či státních podpor.¹

S pojmem zdaňování je úzce spjat i pojem daň. Různé publikace obsahují různé definice pojmu daň, ale v podstatě znamenají totéž, stejně jako následující definice. Daň je zákonem specifikovaná nenávratná platba do státního rozpočtu. Zákonem specifikovaná znamená, že tato platba je upravena v příslušném právním předpise a nenávratná znamená, že poplatník nemá nárok na žádné protiplnění.

Důležitý je také předmět daně, který vymezuje, co konkrétně podléhá zdanění (např. příjmy zaměstnanců). Základ daně je pak předmět daně upravený dle příslušného zákona (to je upravený příjem zaměstnance – superhrubá mzda) a z tohoto základu se počítá daňová povinnost.

Je třeba rozlišovat i pojmy daňový poplatník a daňový plátce. Poplatník daně je osoba, která platí daň svým jménem, ze svého účtu a ze svého předmětu zdanění. Plátce je osoba, která za poplatníka daň vybírá a odvádí.

Častým případem je i poplatník a plátce v jedné osobě. Jde například o podnikatele, který daň platí a zároveň ji i za sebe odvádí.

¹ Dle MEDVEĎ (2008).

2.2 Třídění daní

Daně se mohou třídit dle několika hledisek. Mezi tato hlediska se zahrnují např. následující: třídění daní dle způsobu uložení, dle objektu, dle vztahu k poplatníkovi, dle dopadu (nebo také progrese), vztahu sazby k základu, dle daňového určení, třídění daní ve státním rozpočtu ČR, anebo třídění daní podle OECD.²

Pro účel této práce je směrodatné třídění dle státního rozpočtu ČR. Daně se takto člení na daně přímé a daně nepřímé. Daně přímé se dále člení na daně z příjmů - to z příjmů fyzických osob a právnických osob, majetkové daně – daň z pozemků a daň ze staveb, na daň silniční a na tzv. „trojdaň“, která v sobě zahrnuje daň dědickou, daň darovací a daň z převodu nemovitostí.

Nepřímé daně se člení na spotřební daně a ty dále na daň z piva, daň z vína, daň z lihu, daň z minerálních olejů a daň z tabákových výrobků. Další součástí nepřímých daní jsou v naší legislativě poměrně nové daně energetické ve složení – daň z elektřiny, daň ze zemního plynu a některých dalších plynů a daň z pevných paliv. Poslední daní nepřímou je daň z přidané hodnoty.

Následující subkapitoly se výše uvedeným daním věnují podrobněji.

2.3 Daně nepřímé

Nepřímé daně jsou charakteristické tím, že se týkají určitého druhu zboží nebo služeb, netýkají se tedy jednotlivých fyzických nebo právnických osob a nevybírají se přímo z jejich majetku.

Tyto daně jsou vybírány tzv. nepřímo – poplatníkem je konečný spotřebitel, který si dané produkty koupí a daň za něj odvádí výrobce, popř. prodejce. Nepřímé daně nejvíce přispívají k růstu inflace, protože jsou součástí konečné ceny.

Systém nepřímých daní je jedním z nejvýznamnějších příjmů státního rozpočtu. Mezi další takto významné příjmy jsou daně z příjmů a pojistné na sociální zabezpečení.³

² Dle KUBÁTOVÁ (2010).

³ Dle SVÁTKOVÁ (2009).

2.3.1 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty (dále „DPH“) také patří mezi nepřímé daně a má univerzální charakter, což znamená, že se týká všech produktů – to je hlavní rozdíl mezi DPH a spotřebními daněmi. Tuto daň lze nazývat i daní z prodeje výrobků a služeb nebo také daní obratovou. Je jí zatížen konečný spotřebitel, který DPH zaplatí společně s cenou produktu.

Předmětem daně z přidané hodnoty je:

- dodání zboží nebo převod nemovitostí anebo přechod nemovitostí v dražbě za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- pořízení zboží z jiného členského státu EU (dále jen „členský stát“) za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.⁴

Osoba povinná k dani je fyzická osoba (dále „FO“) nebo právnická osoba (dále „PO“), která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, které jsou vyjmenovány v § 5 ZDPH. Pokud tato osoba přesáhne za 12 předcházejících kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč, stává se plátcem daně.

S obratem souvisí také zdaňovací období. Přesáhne-li obrat za předchozí kalendářní rok částku 10 000 000 Kč, zdaňovacím obdobím se stává kalendářní měsíc. Obrat mezi částkou 2 000 000 Kč a 10 000 000 Kč znamená pro plátce možnost volby – může si zvolit, zda bude plátce čtvrtletní nebo měsíční. Obrat menší 2 000 000 Kč znamená pro plátce daně, že jeho zdaňovacím obdobím bude kalendářní čtvrtletí.

Lhůta pro podání daňového přiznání je stejná jako splatnost DPH a je to do 25. dne po skončení zdaňovacího období.

⁴ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, § 2. (Dále jen „ZDPH“.)

Základem daně pro výpočet je cena za zdanitelná plnění, která neobsahuje daň. Tento základ daně se poté vynásobí příslušnou sazbou daně, která je dle platné legislativy 20% a je to sazba základní, anebo 10% sazba snižená⁵, která se týká vybraných výrobků a služeb, které obsahuje příloha zákona.

2.3.2 Spotřební daně

Spotřební daně se týkají pouze několika druhů výrobků a služeb – proto také název selektivní daně, anebo také akcízy. Jejich hlavním úkolem je odradit lidi od jejich spotřeby úplně nebo aspoň ve velkém, protože jejich spotřeba vede k nákladům, které musí stát vynakládat k odstranění jejich špatného dopadu; jde např. o znečištění přírody nebo léčení nemocných kuřáků. Jsou velmi významným zdrojem státního rozpočtu.

Daňový systém ČR má v současnosti pět spotřebních daní, jejichž stručná charakteristika je uvedena v zákoně.⁶ Lhůta pro podání daňového přiznání dle § 18 ZSD je u těchto daní, kromě daně z tabákových výrobků stejná a to do 25. dne měsíce po skončení zdaňovacího období, ve kterém daňová povinnost vznikla. Samotná daňová povinnost je pak splatná do 40. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost dan přiznat a zaplatit.

2.3.2.1 Daň z lihu

Předmětem daně z lihu jsou následující: líh, destiláty ovocné z pěstitelského pálení a lihoviny a destiláty. Daň se vypočítá tak, že se základ daně, kterým je 1 hektolitr (dále „hl“) etanolu (líhu) při teplotě 20°, zaokrouhlený na dvě desetinná místa, vynásobí příslušnou sazbou, která je uvedena v § 70 ZSD.

2.3.2.2 Daň z piva

V tomto případě je předmětem daně pivo, pokud obsahuje více než 0,5 % objemových alkoholů. Základem daně je množství piva vyjádřené v hl. Daňová povinnost se vypočítá jako součin množství piva v hl, příslušné výše procenta koncentrace piva a základní nebo snížené sazby dle § 85 ZSD.

⁵ Od roku 2012 je snižená sazba ve výši 14 %.

⁶ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSD“).

2.3.2.3 Daň z vína a meziproduktů

Předmětem daně podle § 93 ZSD jsou šumivá vína, tichá vína a meziprodukty, které jsou dále blíže specifikovány zákonem. Základem daně je množství vína a meziproduktů v hl. Daňová povinnost se vypočte vynásobením základu daně příslušnou sazbou dle § 96 ZSD.

2.3.2.4 Daň z tabákových výrobků

Předmětem daně jsou tabákové výrobky, např. cigarety, doutníky, tabáky, tabákový odpad atd. Základ daně se počítá různě, pro jednotlivé předměty daně odlišně; je to způsobeno tím, že tato daň sestává z několika předmětů daně. Základem daně pro procentní část daně u cigaret je cena pro konečného spotřebitele dle § 103 zákona. Základem daně pro pevnou část daně u cigaret je množství vyjádřené v kusech. Základem daně u doutníků a cigarillos je množství vyjádřené v kusech a u tabáku ke kouření množství vyjádřené v kilogramech. Sazby jsou uvedené v § 104 ZSD.

Funkci daňového přiznání zde plní objednávka tabákových nálepek a daň je zaplácena použitím tabákové nálepky. Tyto nálepky musí být použity v okamžiku, kdy vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit.

2.3.2.5 Daň z minerálních olejů

Této dani podléhá několik předmětů daně, pro ilustraci jsou zde uvedeny pouze některé. Jsou to např. tyto: motorové benzíny a pohonné hmoty (dále PHM) olovnaté: motorové, letecké, technické benzíny bezolovnaté; střední a těžké plynové a topné oleje; zkapalněné plyny používané jako PHM a další obsažené v § 45 ZSD.

Základem daně je množství minerálních olejů vyjádřené v 1 000 litrech při teplotě 15 °C. Pro těžké topné oleje a pro zkapalněné ropné plyny je základem daně množství vyjádřené v tunách čisté hmotnosti. Pro výpočet daně je rozhodující množství minerálních olejů v okamžiku vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit.

2.3.3 Energetické daně

Česká republika 1. května roku 2004 vstoupila do Evropské unie (dále „EU“), což s sebou přineslo mnoho změn. Jednou z nich bylo i zavedení energetických daní, které jsou u nás povinné od 1. ledna 2008. Tyto daně jsou tři a to konkrétně daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. Každá má svá specifika, která následující subkapitola přiblíží.

Subkapitola vychází z vybraných ustanovení zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

2.3.3.1 Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů

Plátcem daně je dodavatel plynu i provozovatel distribuční, přepravní soustavy a provozovatel podzemního zásobníku plynu.

Základem daně je množství plynu v MWh spalného tepla. Daň se vypočítá vynásobením tohoto základu daně a příslušné sazby daně dle zákona. Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc a lhůta pro podání daňového přiznání a zároveň také pro zaplacení daně je do 25. dne po skončení zdaňovacího období.

2.3.3.2 Daň z pevných paliv

Plátce daně je dodavatel plynu a také subjekt, který spotřeboval nezdáněná paliva nebo využil pevná paliva osvobozená od daně k jiným účelům, na které se osvobození nevztahuje.

Předmětem daně jsou především: černé a hnědé uhlí, koks a polokoks z uhlí a ostatní uhlovodíky.

Základem daně je množství pevných paliv vyjádřené v GJ spalného tepla v původním vzorku. Takto stanovený základ daně se opět vynásobí příslušnou sazbou dle zákona. Výsledná daňová povinnost je splatná do 25. dne po skončení zdaňovacího období, kterým je kalendářní měsíc. Stejná je i lhůta pro podání daňového přiznání.

2.3.3.3 Daň z elektřiny

Plátcem daně je dodavatel, který na daňovém území dodal elektřinu konečnému spotřebiteli, provozovatel distribuční a přenosové soustavy, FO nebo PO, která použila elektřinu osvobozenou od daně k jiným účelům, než na které se osvobození nevztahuje, a FO nebo PO, která spotřebovala nezdáněnou elektřinu. Předmětem daně je elektřina a základem je její množství vyjádřené v MWh.

Vynásobí-li se základ daně příslušnou sazbou, vznikne daňová povinnost, která je splatná do 25. dne po skončení zdaňovacího období, kterým je kalendářní měsíc. Lhůta pro podání daňového přiznání je stejná jako lhůta pro úhradu daňové povinnosti.

2.4 Daně přímé

Daně přímé jsou charakteristické tím, že se vybírají přímo z majetku nebo příjmů jednotlivých fyzických nebo právnických osob. Rozdíl mezi přímými a nepřímými daněmi je ten, že poplatník platí daň na svůj účet a ze svého předmětu zdanění, zatímco u daní nepřímých je daň vybírána a odváděna za poplatníky plátcem.

2.4.1 Daně z nemovitostí

Prvním druhem přímých daní jsou daně z nemovitostí, které se dále člení na daň z pozemků a daň ze staveb. Obě tyto daně jsou atypické v tom, že se platí *na* zdaňovací období dopředu, nikoliv *za* zdaňovací období jako ostatní daně. Do 31. ledna se podává daňové přiznání a daň je splatná do 31. května zdaňovacího období, jde-li o částku nižší 5 000 Kč. Přesáhne-li daň tuto hranici, je splatná ve dvou stejných splátkách a to do 31. května a druhá do 30. listopadu zdaňovacího období.

2.4.1.1 Daň z pozemků

Předmětem této daně jsou pozemky na území ČR vedené v katastru nemovitostí. Poplatníkem je vlastník pozemku, popřípadě jeho nájemce a v případě, kdy není vlastník znám, je to jeho uživatel. Daň se počítá ze základu daně, kterým je cena půdy zjištěná násobením skutečné výměry pozemku v m² průměrnou cenou půdy stanovenou na 1 m² nebo cena pozemku zjištěná dle platných cenových předpisů k 1. lednu zdaňovacího období nebo součin skutečné výměry pozemku v m² a částky 3,80 Kč. A u dalších pozemků je to skutečná výměra v m².⁷ Tento základ daně pro příslušný pozemek se vynásobí příslušnou sazbou dle § 6 ZDN.

2.4.1.2 Daň ze staveb

Předmětem této daně jsou stavby stojící na území ČR. Základem daně je zastavěná plocha podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období, anebo – v případě bytů nebo samostatných nebytových prostor, je to výměra podlahové plochy v m² vynásobená koeficientem 1,20. Tento základ daně se vynásobí příslušnou sazbou nebo koeficientem dle § 11 ZDN. Zákon o dani z nemovitostí obsahuje velké množství koeficientů, které se k základu daně, k sazbě

⁷ Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, § 5. (Dále „ZDN“).

daně nebo k výsledné daňové povinnosti přičítají nebo se jimi násobí. Tato práce však není na tuto daň zaměřena a proto bude tímto způsobem zestručněna.

2.4.2 Daň dědická, darovací a daň z převodu nemovitostí

Tyto tři daně se také souhrnně označují jako tzv. trojdaň. Je to z důvodu, že jsou si velmi podobné, především daň dědická a darovací, které mají stejné rozdělení poplatníků do skupin i stejné sazby.

2.4.2.1 Daň dědická

Poplatníkem je dědic, který nabytí dědictví nebo jeho část ze zákona. Předmětem daně je majetek nabytý děděním nemovitostí, anebo věcí movitých. Základem daně dědické je cena majetku snižená o prokazatelné dluhy, cenu majetku osvobozeného od daně, přiměřené náklady na pohřeb zůstavitele, odměna a výdaje notáři a o dědickou dávku prokazatelně zaplacenou v cizině. U každého dědice se uplatňuje jen poměrná část osvobození.

Termín pro podání daňového přiznání a pro platbu daně je do 30 dnů ode dne, kdy skončilo dědické řízení.⁸

2.4.2.2 Daň darovací

Poplatníkem daně darovací je nabyvatel v případě darování v tuzemsku, při darování do ciziny je to dárce. Předmětem daně je bezúplatné nabytí majetku. Základem daně je darovací cena snižená o prokazatelné dluhy, o cenu osvobozeného majetku a v případě dovozu o clo. Termín pro podání daňového přiznání i splatnost daně je do 30 dnů ode dne, kdy došlo k bezúplatnému nabytí majetku.⁹

2.4.2.3 Daň z převodu nemovitostí

Poplatníkem daně z převodu nemovitostí je převodce, nabyvatel, jde-li o nabytí nemovitostí při výkonu rozhodnutí nebo exekucí dle zvláštního předpisu, anebo také oprávněný z věcného břemena. Předmětem daně je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Základem daně je cena nemovitosti, zjištěná dle zákona. Sazba daně činí 3 % ze základu daně a daň je splatná společně s podáním daňového přiznání do 3. měsíce po skončení měsíce, ve kterém byl zapsán vklad do katastru nemovitostí, a smlouva o úplatném

⁸ Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, (dále „ZDDaPN“), oddíl první.

⁹ Dle ZDDaPN, oddíl druhý.

převodu vlastnictví k nemovitosti (která není evidovaná v katastru nemovitostí) nabyla účinnosti.¹⁰

2.4.3 Daň silniční

Ke správnému uplatnění daně silniční je mimo jiné také nezbytná znalost zákona č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích. Tento zákon rozděluje vozidel do dvou základních skupin a to jsou vozidla silniční (např. motocykly, osobní automobily, autobusy, atd.) a vozidla zvláštní (např. pracovní stroje samojízdné, vozíky pro invalidy, atd.).¹¹ Předmětem daně silniční jsou silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla, registrovaná v ČR a používána k podnikání. A také vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny, bez ohledu na to, zda jsou používána k podnikání. Poplatníkem této daně je provozovatel vozidla, popřípadě uživatel vozidla a také zaměstnavatel, který vyplácí cestovní náhrady svým zaměstnancům za použití osobního automobilu nebo jeho přípojného vozidla.

Tato daň se počítá ze tří různých základů daně dle § 5 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční (dále „ZDSIL“). Základ daně se vynásobí příslušnou sazbou a vznikne daňová povinnost, která je splatná do 31. ledna následujícího roku po skončení zdaňovacího období, stejné datum platí i pro podání daňového přiznání.

V průběhu zdaňovacího období se musí platit zálohy a to v následujících termínech: 15. dubna, 15. července, 15. října a 15. prosince.

2.4.4 Daně z příjmů

Bezesporu jednou z nejdůležitějších daní našeho daňového systému je daň z příjmů. Daní se jí veškeré peněžní příjmy (a také nepeněžní, ty se však na finanční hodnotu musejí přepočítat) ať už příjmy FO nebo PO. Tvoří významnou část příjmů státního rozpočtu. V průběhu let prošla mnohými změnami, kdy se měnily především její sazby.

Následující kapitoly obsahují deskripci těchto daní k právě platné legislativě. Zdaňovací období je kalendářní rok, popřípadě u PO může být zdaňovacím obdobím také hospodářský rok. Za toto zdaňovací období se podává daňové přiznání a daň se platí do 1. dubna následujícího zdaňovacího období, popř. do 1. července, podává-li daňové přiznání za poplatníka daňový poradce.

¹⁰ Dle ZDDaPN, oddíl třetí.

¹¹ Dle JANOUSEK (2010).

2.4.4.1 Daň z příjmů fyzických osob

Předmětem daně z příjmů FO jsou následující příjmy, které mohou vytvořit dílčí základy daně:

- a) příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky,
- b) příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti,
- c) příjmy z kapitálového majetku,
- d) příjmy z pronájmu,
- e) příjmy ostatní.¹²

ad a) Příjmy ze závislé činnosti se dále dělí. Prvním rozdělením jsou příjmy z pracovního poměru, což je typický pracovněprávní vztah mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem na základě pracovní smlouvy. Dalším rozdělením, podobným tomu prvnímu, jsou příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím, anebo minulým výkonem závislé činnosti (mohou to být například podniková stipendia vyplácená zaměstnavatelem budoucímu zaměstnanci).

Odměny jednatelů a společníků a členů družstev jsou další příjmy ze závislé činnosti. S výše vyjmenovanými členy nelze uzavřít pracovněprávní vztah (až na společníky), což je základní rozdíl oproti příjmům z pracovního poměru.

Dalším druhem jsou odměny členů kolektivních orgánů PO, jde především o statutární orgány těchto PO. Zdaňovaným příjmem je zde odměna za výkon funkce popřípadě tzv. tantiéma, což je zvláštní druh podílu na zisku.

Nakonec jsou to funkční požitky, což jsou funkční platy členů vlády, poslanců a senátorů nebo odměny za výkon funkce v orgánech obcí a v jiných orgánech územní samosprávy.

Základem daně pro výpočet daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků je tzv. „superhrubá mzda“, která není nic jiného, než hrubý příjem zvýšený o povinné sociální a zdravotní pojistné hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance, které je celkem ve výši 34 % z hrubé mzdy.

ad b) Příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti. Stejně jako předcházející příjmy ze závislé činnosti se i tyto mohou dále dělit.

¹² Podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 3. (Dále „ZDP“).

První to jsou příjmy z podnikání, kam se zahrnují příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, příjmy ze živnosti, příjmy z jiného podnikání dle zvláštních právních předpisů (mezi které patří např. auditori nebo daňoví poradci) a nakonec příjmy z podílů společníků veřejné obchodní společnosti (dále „v.o.s.“) a komplementářů komanditní společnosti (dále „k. s.“) na zisku.

Příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti jsou: příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, dále příjmy z výkonu nezávislého povolání, příjmy znalce, tlumočnicka, zprostředkovatele kolektivních sporů a dalších. Dále jsou to příjmy z činnosti insolvenčního správce, popřípadě předběžného insolvenčního správce, anebo zástupce insolvenčního správce. A nakonec příjmy z pronájmu majetku zařazeného v obchodním majetku.

Základem daně z příjmů jsou příjmy, které jsou výše uvedeny jako předměty daně. Tyto příjmy je možno snížit o výdaje vynaložené na jejich dosažení, udržení a zajištění. A lze je uplatnit několika způsoby.

- Z účetnictví - v tomto případě půjde o základ daně, který se stanoví jako rozdíl mezi výnosy a náklady.
- Z daňové evidence - kde se základ daně stanoví jako rozdíl mezi příjmy a výdaji.
- Procentem z příjmů - kdy zákon stanovuje, u kterých příjmů lze použít jaké procento.

Základ daně se dále upravuje o další položky, kterými jsou např. položky zvyšující základ daně nebo například nezdanitelné částky, o těchto však bude pojednáváno v další kapitole. Výsledný základ daně se vynásobí sazbou 15 %, čímž vyjde splatná daňová povinnost.

ad c) Třetím typem je daň z příjmů z kapitálového majetku, která v sobě zahrnuje množství dalších předmětů daně, z nichž většina je však zdaňována zvláštní sazbou daně, a proto nebudou zmiňovány.

Předmětem daně jsou následující: úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček, úroky z prodlení a další. Úrokové a jiné výnosy z držby směnek a třetí, příjmy z prodeje předkupního práva na cenné papíry. Tyto příjmy, zahrnované do dílčího základu daně z kapitálového majetku, budou vynásobeny sazbou daně a tím vznikne výsledná daňová povinnost.

ad d) Příjmy z pronájmu se skládají z příjmů z pronájmu nemovitostí a z pronájmu movitých věcí. Od těchto příjmů je zase možné odečíst výdaje vynaložené na dosažení,

udržení a zajištění příjmů, které se zjišťují, jak již bylo zmíněno, z účetnictví nebo daňové evidence, anebo je možné použít výdaje procentem z příjmů, které v tomto případě činí 30 % z příjmů. Tento základ daně se pro zjištění daně opět vynásobí sazbou daně 15 %.

ad e) Daň z ostatních příjmů je také možno nazvat jako tzv. „daň z příležitostných příjmů“, protože se jedná o příjmy příležitostné. Příjmy pravidelněji se opakující zahrnují ostatní předměty daně. Jedná se tedy především o příležitostný prodej movitých věcí, příležitostný pronájem a příjem ze zemědělské výroby, není-li provozován podnikatelem v rámci jeho podnikatelské činnosti. U posledního zmiňovaného, lze opět využít možnost uplatnění výdajů procentem z příjmů, které v tomto případě činí 80 % příjmů. U předcházejících dvou se uplatňují výdaje skutečně vynaložené, maximálně však do výše příjmů.

Mezi ostatní příjmy se také zahrnují příjmy z prodeje vlastní nemovitosti, bytu, jeho části a movité věci, příjmy ze zděděných práv průmyslového a jiného duševního vlastnictví a také výhry v loteriích, sázkách a podobných hrách.

Základ daně (vypočítaný dle jednotlivých předmětů daně) se dále snižuje o nezdanitelné částky a o odčitatelné položky (buď ztráta z minulých let a nebo náklady použité na výzkum a vývoj, dle § 34 ZDP) a takto upravený základ daně se vynásobí příslušnou sazbou, nyní ve výši 15 %.

2.4.4.2 Daň z příjmů právnických osob

Právnické osoby dle zákona jsou osoby, které nejsou osoby fyzické a také organizační složky státu, které jsou vymezeny zvláštním právním předpisem.

Předmětem daně z příjmů jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem.¹³ Předmětem daně u poplatníků, kteří nebyli založeni nebo zřízeni za účelem dosahování zisku, jsou předmětem daně vždy příjmy z reklam, z členských příspěvků, které jsou stanoveny stanovami neziskových organizací a také příjmy z pronájmu. Tato práce se zabývá jen srovnání mezi ziskovými organizacemi, proto neziskovým organizacím nebude dále věnována pozornost.

¹³ Dle ZDP, § 17.

Daňový základ u PO se zjišťuje dle účetního hospodářského výsledku, který se vypočítá jako rozdíl mezi výnosy a náklady (z toho vyplývá, že všechny PO, v rámci této práce obchodní společnosti, musí povinně vést účetnictví).

Tento hospodářský výsledek se dále transformuje na daňový základ tím, že se přičtou daňově neúčinné náklady a naopak se přičtou položky, které nepodléhají zdanění.

Dále si podniky mohou odečíst odčitatelné položky, mezi které patří ztráta a také si mohou odečíst i dary na veřejně prospěšné účely. Tímto vzniká základ daně, který se vynásobí sazbou, které nyní činí 19 % a tak vzniká splatná daňová povinnost.

3 Vymezení vybraných podnikatelských subjektů

Náplní této kapitoly je definování a popsání podnikatelských subjektů, které byly vybrány pro tuto práci. Těmito subjekty jsou mj. obchodní společnosti; a to komanditní společnost, veřejná obchodní společnost, společnost s ručením omezeným (dále „s.r.o.“) a akciová společnost (dále „a.s.“). Obchodní zákoník definuje i další obchodní společnosti, o kterých se tato práce nezmiňuje, a to evropská společnost, evropská družstevní společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení. Stejně tak patří mezi obchodní společnosti také družstvo, které v současné době není až tak běžnou právní formou podnikání a také se vyznačuje značnou komplikovaností. Z toho důvodu se jím tato práce nezabývá. Dalšími vybranými subjekty jsou – individuální podnikatel a podnikatel se spolupracující osobou, pro účely této práce se spolupracující manželkou.

Následující kapitola vychází z platné legislativy a základním pramenem, z kterého práce čerpá, je zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále „ObchZ“).

3.1 Základní pojmy

Obchodní společnost je právnická osoba, která je založená za účelem podnikání, které je, dle obchodního zákoníku, činnost provozovaná soustavně, samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost a za účelem dosažení zisku.

Obchodní společnosti se dělí na dva typy a to jsou společnosti kapitálové, kam se řadí s.r.o. a a.s., dále jsou to společnosti osobní, kam se řadí především v.o.s. a k. s. Často se k. s. považuje za společnost smíšenou – tedy zčásti za kapitálovou a zčásti za osobní, ale na to v této práci nebude brán zřetel a komanditní společnost bude považována za společnost osobní.

Živnost je v živnostenském zákoníku, který definuje živnost a stanovuje podmínky jejího provozování, definována stejně jako podnikání, tedy činnost provozovaná soustavně, samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost a za účelem dosažení zisku.¹⁴

Živnostník, tedy osoba provozující živnost, může být fyzická nebo právnická osoba. Pro účely této práce je za živnostníka považován individuální podnikatel. Živnost se může dělit na živnosti ohlašovací, které se dále člení na řemeslné, vázané a volné. Pro provozování těchto

¹⁴ Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů.

živností musí podnikatel, popřípadě jeho odpovědný zástupce, splňovat podmínky pro provozování živnosti dané zákonem. Druhým typem živností jsou živnosti koncesované, které se mohou začít provozovat vydáním tzv. koncesní listiny. Mezi tyto živnosti patří činnosti, u kterých je vysoké riziko ohrožení života nebo zdraví apod.

Prvním důležitým pojmem je základní kapitál. Je tvořen souhrnem peněžitých i nepeněžitých vkladů všech společníků do společnosti. Některé společnosti mají předepsanou minimální výši základního kapitálu, zatímco některé jej nemusí ze zákona tvořit vůbec – blíže v následujících subkapitolách.

Se základním kapitálem úzce souvisí i pojem podíl. Zpravidla se odvíjí od výše vkladu společníka do základního kapitálu společnosti. Je to účast společníka ve společnosti, což znamená určitá práva – jako řízení společnosti, právo na část zisku, ale také povinnosti – jako je například ručení za závazky společnosti a další.

I rezervní fond je spjat se základním kapitálem. Rezervní fond je fond tvořený na výkyvy, tedy především ztráty, v hospodaření podniku. U některých společností je tvořen povinně ze zákona a musí být ročně doplňován o určitá procenta ze zisku, který je vykázán na základě účetní závěrky a u některých zase povinný není.

Založení a vznik společnosti jsou dva zcela odlišné pojmy, jejichž rozlišení je důležité z mnoha důvodů, mezi které patří například to, že založením společnosti nevzniká subjekt práva nebo to, že právní subjektivitu získává společnost až dnem svého vzniku.¹⁵ Založení společnosti je akt, který vede ke vzniku společnosti. Je to tedy podepsání zakladatelských dokumentů – buď zakladatelské listiny, nebo zakladatelské smlouvy, anebo společenské smlouvy. Společnost vzniká dnem zápisu do obchodního rejstříku, kam se musí zapsat všechny obchodní společnosti, ale také individuální podnikatelé, jestliže jejich obrat dosáhl nebo přesáhl za předcházející dvě období v průměru 120 milionů Kč. Společnost pak zaniká výmazem z obchodního rejstříku.

3.2 Společnosti kapitálové

Tyto společnosti jsou společnosti, jejichž základní kapitál je tvořen vklady společníků. Ze zákona mají povinnost tvořit základní kapitál v minimální výši. Společníci těchto společností

¹⁵ Dle MIRČEVSKÁ (2009).

neručí za závazky společnosti celým svým majetkem – ručí jen do výše svých nesplacených vkladů zapsaných v obchodním rejstříku. Ze zákona také povinně tvoří rezervní fond a ročně jej doplňovat, dokud nedosáhne výše stanovené obchodním zákoníkem – jedná se o určité % ze základního kapitálu společnosti.

3.2.1 Společnost s ručením omezeným

Společnost může být založena jednou osobou; v tomto případě se při založení společnosti použije jako zakládací dokument zakladatelská listina, maximálně však společnost může založit padesát osob a v tomto případě – tedy, když je společnost zakládána více, než jedním společníkem, je zakladatelským dokumentem společenská smlouva.

Minimální základní kapitál je 200 000 Kč a minimální vklad jednoho společníka 20 000 Kč. Není-li vytvořen rezervní fond při vzniku společnosti, musí být vytvořen z čistého zisku, který společnost poprvé vytvoří. Tato výše činí alespoň 5 % z čistého zisku, ne však více, než 10 % z hodnoty základního kapitálu. Částka rezervního fondu se doplňuje každý rok o 5 % čistého zisku, nejméně až po dosažení částky 10 % základního kapitálu.¹⁶

Hlavním orgánem společnosti je valná hromada, neboli shromáždění všech společníků, která rozhoduje ve všech věcech společnosti. Statutárním orgánem je jednatel, může jich být i více a ti jednají za společnost jejím jménem. Je-li to stanoveno společenskou smlouvou, může být stanovena i dozorčí rada, která mimo jiné dohlíží na činnost statutárních orgánů.

Z výsledku hospodaření společnosti, následně transformovaného na daňový základ dle postupu, který je uveden v následující kapitole, se vypočítá daňová povinnost. Ta se odečte od výsledku hospodaření a společnosti zbude disponibilní zisk, kterým, již podle názvu, může společnost volně disponovat a nakládat s ním. Jedinou zákonnou povinností je výše zmíněný příděl do rezervního fondu.

Zpravidla společnosti vyplácejí podíly na zisku společníkům a to dle poměru jejich vkladu do společnosti k základnímu kapitálu společnosti, není-li ve společenské smlouvě stanoveno jinak. Tyto podíly na zisku bývají vypláceny již zdaněné a to samostatnou sazbou daně dle § 36 ZDP, která k platné legislativě činí 15 %.

¹⁶ Relevantnější je ustanovení v zakládajícím dokumentu, což platí pro všechny společnosti. Tato ustanovení mají přednost před ustanoveními obsaženými v obchodním zákoníku (nejedná-li se o zákonem stanovené záležitosti, jako např. výše rezervního fondu).

Z výše uvedených tvrzení tedy vyplývá, že zisk společnosti je zdaňován dvakrát. Poprvé jde o zdanění daní z příjmů právnických osob a zdaňuje se tedy právě hospodářský výsledek transformovaný na základ daně. Zdaňuje se zisk společnosti.

Podruhé jde o zdanění disponibilního zisku přiděleného společníkům a jde o zdanění sazbou daně z příjmů fyzických osob – u fyzické osoby tento příjem spadá do § 8 ZDP. Teprve potom zbytek čistého (disponibilního) zisku připadne společnosti.

3.2.2 Akciová společnost

Je to společnost, jejíž základní kapitál je rozvržen na určitý počet akcií o určité jmenovité hodnotě. Akcie je cenný papír, se kterým jsou spojena práva akcionáře, to znamená právo podílet se na jejím řízení, zisku a případně na likvidačním zůstatku. Výše základního kapitálu musí odpovídat výši vkladů a zároveň součtu všech jmenovitých hodnot akcií.¹⁷

Jediným zakladatelem akciové společnosti může být pouze právnická osoba; v tomto případě je zakladatelským dokumentem zakladatelská listina, jinak mohou být společníci fyzické i právnické osoby bez omezení a v tomto případě – kdy je společnost zakládána vyšším počtem společníků, než jedním, je zakladatelským dokumentem zakladatelská smlouva.

Minimální základní kapitál společnosti jsou buď 2 000 000 Kč, nebo 20 000 000 Kč, záleží na tom, zda je společnost zakládána veřejným úpisem akcií či nikoliv. Je-li zakládána veřejným úpisem akcií, znamená to, že část základního kapitálu je splacena zakladateli a zbývající část budoucími akcionáři a základní kapitál činí 20 000 000 Kč. Není-li společnost zakládána veřejným úpisem akcií, minimální hodnota základního kapitálu činí 2 000 000 Kč.¹⁸

Minimální vklad společníka není v zákoně stanoven. Není-li rezervní fond vytvořen při vzniku společnosti, musí jej společnost vytvořit z poprvé dosaženého čistého zisku. Je to minimální částka ve výši 20 % čistého zisku, ne však více, než 10 % hodnoty základního kapitálu. Rezervní fond se ročně doplňuje o 5 % z čistého zisku, až do minimální výše 20 % ze základního kapitálu.

¹⁷ Dle ObchZ.

¹⁸ Pro některé a.s. zákon stanovuje vyšší základní kapitál; např. pro penzijní fond je to 50 miliónů Kč nebo pro obchodní banky 500 miliónů Kč.

Valná hromada, která je zde stejně jako u s.r.o. hlavním orgánem, se koná alespoň jednou ročně, nejpozději však do šesti měsíců od posledního dne účetního období. Statutárním orgánem je představenstvo. Nad působením představenstva a uskutečňováním podnikatelské činnosti společnosti dohlíží dozorčí rada.¹⁹

Výpočet daňové povinnosti a jiné okolnosti týkající se jí, je v a.s. obdobná jako u s.r.o. Účetní hospodářský výsledek se transformuje dle zákonného postupu na daňový základ, který slouží jako základ pro výpočet daňové povinnosti. Hospodářský výsledek snížený o daňovou povinnost, tedy disponibilní nebo také čistý zisk, připadá společnosti. Opět je zde jedinou zákonnou povinností přiděl do rezervního fondu, dle výše uvedených pravidel. Zbytek se tedy rozdělí mezi akcionáře nebo se nechá nerozdělený, dle stanov a.s.

Stejně jako u s.r.o. je zde disponibilní zisk dvakrát zdaněn. Poprvé je to daní z příjmů právnických osob, kdy se daní zisk se společnosti a podruhé jsou zdaněny dividendy akcionářů, které jim připadají dle jejich akcií. Dividendy jsou zdaňovány srážkovou daní 15 % a už zdaněné vypláceny akcionářům.

3.3 Společnosti osobní

Tyto společnosti jsou společnosti, jejichž hlavním znakem je, že jejich společníci ručí za závazky společnosti celým svým majetkem. Je to úplný opak společností kapitálových, které samy ručily za své závazky celým svým majetkem a jejich společníci jen do výše svých nesplacených vkladů zapsaných v obchodním rejstříku.

Dalším důležitým rysem těchto společností je to, že ze zákona nemají povinnost tvořit základní kapitál a tudíž ani rezervní fond.

Mezi tyto společnosti je zahrnována veřejná obchodní společnost a komanditní společnost.

3.3.1 Veřejná obchodní společnost

Veřejná obchodní společnost je společnost, ve které alespoň dvě osoby podnikají pod společnou firmou.²⁰ Společníkem může být buď fyzická osoba, nebo právnická osoba. Je-li společníkem fyzická osoba, musí splňovat všeobecné podmínky provozování živnosti dle

¹⁹ Dle BRYCHTA (2010).

²⁰ Dle ObchZ.

zákona. Zakladatelským dokumentem je společenská smlouva, kde se stanoví všechny důležité aspekty podnikání společnosti, především rozdělení zisku a další.

Jak je výše uvedeno, společnost nemá povinnost tvořit základní kapitál ani rezervní fond. Povinný ze zákona tedy není ani vklad společníka do společnosti. Společníci ručí za závazky společnosti celým svým majetkem společně a nerozdílně.

Statutárním orgánem společnosti jsou všichni společníci, společenská smlouva však může stanovit i jinak. Může jím být pouze jeden nebo naopak všichni společníci. V tomto případě mohou všichni společníci jednat za společnost samostatně.

Základ daně a následný zisk se rozděluje rovným dílem mezi společníky, není-li ve společenské smlouvě uvedeno jiné dělení. Stejně tak se hradí i ztráta, pokud ji společnost vykáže.

Samotná společnost tedy není poplatníkem daně z příjmů právnických osob a nepodává tedy ani daňové přiznání k této dani. Základ daně se rozdělí mezi společníky, u kterých je předmětem daně. U fyzické osoby je součástí dílčího základu daně z příjmů fyzických osob a u právnických osob zvyšuje část zisku základ daně z příjmů právnických osob. Základ daně se zde považuje za účetní výsledek hospodaření transformovaný na základ daně (tedy přičítají se daňově neuznatelné náklady a výnosy; jejich soupis je uveden v příloze č. 2, odčítají se odčitatelné položky a nezdanitelné částky).

Společník v.o.s., na kterého dle společenské smlouvy přejde část účetního výsledku hospodaření společnosti, který se zvýší o přičitatelné položky, odčitatelné položky a nezdanitelné částky, vypočítá z tohoto základu daň, kterou odvede státu prostřednictvím daňového přiznání. Z hlediska sociálního a zdravotního pojištění je na společníka v.o.s. pohlíženo jako na osobu samostatně výdělečně činnou (dále „OSVČ“), a proto se také z tohoto základu odvádí sociální a zdravotní pojištění. V tomto je jistá podobnost s fyzickou osobou jako podnikatelem.

Nedochází zde k opakovanému odlivu zisku z titulu daňové povinnosti. Zisk je rozdělen mezi společníky, kteří svůj podíl zdaní. Čistý zisk však zůstává jim a ne společnosti, která s ním potom nemůže volně nakládat. Je na rozhodnutí společníků, jak se ziskem naloží.

3.3.2 Komanditní společnost

Komanditní společnost se řadí mezi společnosti osobní, i když v pravém slova smyslu je to spíše společnost smíšená. Je to společnost, v níž jeden nebo více společníků ručí za závazky společnosti do výše nesplaceného vkladu zapsaného v obchodním rejstříku a jeden nebo více společníků ručí celým svým majetkem.²¹

Společník ručící za závazky společnosti celým svým majetkem se nazývá komplementář a může to být osoba, která splňuje všeobecné podmínky provozování živnosti. Komplementář se podílí na řízení společnosti. Komanditista je společník, který ručí za závazky společnosti pouze do výše svého nesplaceného vkladu do základního kapitálu společnosti. Minimální částka tohoto vkladu činí 5 000 Kč.

Komanditista je oprávněn nahlížet do účetních knih a účetních dokladů společnosti a kontrolovat tam obsažené údaje nebo k tomu zmocnit auditora. Má právo na vydání stejnopisu účetní závěrky a právo požadovat od komplementářů informace o všech záležitostech společnosti.²²

Pro založení komanditní společnosti je třeba minimálně jeden komanditista a minimálně jeden komplementář a tato společnost se zakládá společenskou smlouvou, která obsahuje další informace, které si zakladatelé stanoví.

Základ daně (účetní výsledek hospodaření po transformaci), který komanditní společnost vykáže, se rozdělí na část připadající samotné společnosti a na část připadající komplementářům. Toto rozdělení je stanoveno buď, ve společenské smlouvě, anebo se dělí na rovné poloviny.

Část základu daně, která připadne společnosti, podléhá dani z příjmů právnických osob a po zdanění, tedy disponibilní zisk, se část rozdělí mezi komanditisty dle jejich vkladů, anebo opět dle společenské smlouvy a to v rámci jejich podílu na zisku. Zdanění komanditisty je obdobné jako zdanění společníka společnosti s ručením omezeným.

U společníka komplementáře, je předmětem daně část základu daně k. s. stanovená dle společenské smlouvy nebo rovným dílem (tedy na poloviny). Ztrátu, kterou vykáže společnost, nesou společníci rovným dílem. Stanoví-li to společenská smlouva, podílí se na úhradě ztráty také komanditisté.

²¹ Dle ObchZ.

²² Dle BRYCHTA (2010).

Část základu daně společnosti, tedy základ daně komplementáře, nemá-li i jiné příjmy z podnikání nebo jiné samostatně výdělečné činnosti (dále „JSVČ“), podléhá dani z příjmů fyzických osob. Komplementář vychází z účetnictví společnosti a nemá-li tedy i jiné příjmy, nemusí on sám vést účetnictví, anebo daňovou evidenci. Zdanění komplementáře je obdobné jako zdanění společníka v.o.s.

V případě zdaňování komanditní společnosti jde o komplikovanější situaci, než u ostatních obchodních společností. Základ daně se musí příslušně rozdělit a potom obě části procházejí odlišným způsobem zdanění. Část připadající komanditistům se zdaňuje daní z příjmů právnických osob, zatímco část základu daně připadající komplementářům se zdaňuje daní z příjmů fyzických osob, jsou-li tito komplementáři fyzickými osobami. Jsou-li osobami právnickými, podléhá část základu daně také dani z příjmů právnických osob. Nejde však ani o to, kterou daní je základ daně zdaňován. Jde spíše o to, že jeden základ daně se daní hned několikrát – na úrovni komplementáře, komanditní společnosti a také komanditisty, a tím se zvyšuje daňová povinnost a ubývá disponibilní zisk, se kterým by sama společnost mohla dále a ve vlastní prospěch nakládat.

3.4 Individuální podnikatel

V úvodní subkapitole jsou definovány pojmy, které souvisí s pojmem živnost a také je zde uvedeno, že pro účely této práce je za živnostníka považována fyzická osoba, tedy individuální podnikatel.

Hlavními charakteristikami individuálního podnikatele je především to, že podniká vlastním jménem, tedy on sám je odpovědný za své podnikání a na vlastní riziko, to znamená, že ručí za závazky jeho firmy jedině on sám a celým svým majetkem. Nemusí povinně ze zákona tvořit základní kapitál, tedy ani rezervní fond, popřípadě další fondy, je pouze na něm, jaké fondy a další si vytvoří. Tento podnikatel vede buď účetnictví, anebo daňovou evidenci.

Podnikatel podniká na základě zvláštních právních předpisů, anebo na základě živnostenského listu, který vydává živnostenský úřad. V něm je i mj. uveden druh živnosti dle předmětu podnikání. Pro jednotlivé druhy živnosti musí splňovat různé podmínky provozování živnosti, jde o podmínky všeobecné (dosažení 18 let, způsobilost k právním úkonům a trestní bezúhonnost) a také podmínky odborné (vzdělání a praxe v oboru, jejíž

délka se liší dle jednotlivých živností). Nesplňuje-li tyto podmínky samotný podnikatel, může jej za něj splňovat jeho odpovědný zástupce, který podnikatele v tomto zastupuje a dohlíží na jeho činnost. Odpovědný zástupce může dělat tohoto zástupce maximálně čtyřem podnikatelům.

Předmětem daně individuálního podnikatele jsou příjmy dle § 7 Příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti, ZDP. Dle tohoto paragrafu se zdaňují také již zmiňované podíly na zisku společníků v.o.s. a také komplementářů k. s.

Tyto příjmy lze snížit o výdaje vynaložené na jejich dosažení, udržení a zajištění. Tento výsledek hospodaření se dále transformuje na daňový základ obdobně jako u obchodních společností, avšak jisté odlišnosti tu jsou.

Výsledná daňová povinnost u individuálního podnikatele se zjišťuje v rámci tzv. ročního zúčtování. Od výsledné daňové povinnosti se odečtou zaplacené zálohy, které má podnikatel v jistých situacích (při překročení určitého limitu daňové povinnosti za předcházející rok) povinnost odvádět a vznikne přeplatek nebo nedoplatek na dani.

Zisk vykázaný podnikatelem je zcela v jeho režii, to znamená, že podnikatel si sám určuje, co se ziskem provede – jestli si jej ponechá, bude investovat, anebo jej ponechá pro své podnikání. Výhodou je, že je zde hospodářský výsledek zdaňován pouze jednou a to samozřejmě daní z příjmů fyzických osob a také, že podnikatel nemusí povinně ze zákona svůj zisk dělit mezi nějaké fondy. Velkou nevýhodou tohoto podnikání je však velké riziko, které podnikatel nese.

3.5 Spolupracující osoby

Dle ZDP je možno rozdělit příjmy dle § 7 i na tzv. spolupracující osoby. Těmito mohou být: druhý z manželů, popřípadě další osoba (i nepříbuzenského vztahu), která ovšem žije s poplatníkem ve společné domácnosti. Nemohou jimi však být děti, které ještě neukončily povinnou školní docházku, děti, na které je uplatňováno daňové zvýhodnění a druhý z manželů, na kterého je uplatňována sleva na dani.

Na spolupracující osoby lze rozdělovat příjmy i výdaje, které souvisí s dosažením, zajištěním a udržením příjmů. Výjimkou jsou podíly na zisku společníka v.o.s.

a komplementáře k. s. Na rozdělení existují určité limity, které se musí dodržovat a výše těchto limitů závisí na tom, kdo je spolupracující osobou.

- a) Spolupracující osoba je druhý z manželů: v tomto případě lze na tohoto manžela rozdělit až 50% podíl – to znamená 50 % příjmů a 50 % výdajů. Maximální částka, o kterou příjmy přesahují výdaje, však nesmí být vyšší než 540 000 Kč za celé zdaňovací období, anebo 45 000 Kč za jeden započatý měsíc spolupráce (v případě, že takto „nespolupracují“ celý rok).
- b) Spolupracující osoba je další osoba žijící s poplatníkem ve společné domácnosti (jedna nebo i více, může to být případně i druhý z manželů): v tomto případě lze rozdělit na tuto osobu maximálně 30% podíl – opět je to 30 % příjmů a 30 % výdajů, přičemž maximální částka, o kterou příjmy převýší výdaje, nesmí být vyšší, než 180 000 Kč za zdaňovací období, anebo 15 000 Kč za každý započatý měsíc spolupráce (v případě, že takto „nespolupracují“ celý rok).²³

Důležitá je tzv. oznamovací povinnost. Podnikání se spolupracující osobou nelze zahájit bez vědomí správce daně. Stejná oznamovací povinnost platí i pro správu sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovny, neboť na spolupracující osobu je také pohlíženo jako na osobu samostatně výdělečně činnou.

Uplatňuje-li podnikatele výdaje tzv. procentem z příjmů, nemá to žádný vliv na stanovení podílu. Příjmy se rozdělí dle příslušných limitů a k nim se uplatní procentní výdaje.

U podnikatele i spolupracující osoby se dále postupuje stejně jako v případě individuálního podnikatele. Z příjmů a výdajů se stanoví hospodářský výsledek, který se dále dle zákonných pravidel transformuje na základ daně, ze kterého se vypočítá daňová povinnost. Zálohy na daň z příjmů se zde stanoví podle minulé daňové povinnosti a to zvlášť u podnikatele a zvlášť u jeho spolupracující osoby.

Výhodou je, že celou daňovou povinnost nenese jen individuální podnikatel, ale část také spolupracující osoba, pro kterou je to ještě výhodnější, nemá-li jiné příjmy. Tyto spolupracující osoby jsou především výhodné pro manžele, protože podnikatel/podnikatelka nemůže zaměstnávat vlastní manželku/manžela.

²³ Dle § 13 ZDP.

Nevýhodou je administrativní náročnost, protože to, co jednou může zdanit podnikatel, se zbytečně bude zdaňovat dvakrát – u podnikatele a jeho spolupracující osoby a v konečném výsledku je na dani zaplacená stejná částka. Tím, že daně z příjmů již nepodléhají progresivní daňové sazbě (rozdělování příjmů do příjmových pásem), jak to bylo v minulých letech, ztrácí takto postavení spolupracující osoby na významu.

Následující tabulka 3.1 pro shrnutí uvádí jednotlivé způsoby zdanění pro podnikatelské subjekty, jichž se tato práce týká.

Tabulka 3.1. Shrnutí zdaňování jednotlivých subjektů

Subjekt	Daň z příjmů PO	Daň z příjmů FO	Zdanění jednoho VH
V.o.s.	x	společníci	1x
K.s.	komanditisté	komplementáři	2x
S.r.o.	společnost	společníci	2x
A.s.	společnost	společníci	2x
Podnikatel	x	podnikatel	1x
Spolupracující osoba	x	Spolupracující osoba i podnikatel	2x

Zdroj: vlastní pracování.

Předchozí tvrzení jsou pouze teoretická, praktické řešení a výsledek ukáže až následující kapitola. U některého podnikatelského subjektu sice může docházet k dvojímu zdanění jednoho výsledku hospodaření, ale i tak může být zdanění tohoto subjektu výhodnější, než u podnikatelského subjektu, u kterého je výsledek hospodaření zdaněn jednou.

4 Analýza a srovnání daňového zatížení vybraných podnikatelských subjektů

Tato kapitola je v rámci celé práce považována za praktickou a také za stěžejní - vzhledem k vybranému tématu. Úkolem je vypočítat jednotlivé daňové povinnosti pro subjekty, které byly charakterizovány v minulé kapitole, také tyto povinnosti zanalyzovat a vzájemně porovnat. Cílem je vybrat nejvýhodnější formu podnikání z hlediska daňové zátěže jednotlivých subjektů.

K jednotlivým výpočtům je uvedena ještě nezbytná teorie zabývající se daným tématem, následně je uveden vzorec pro výpočet, samotný výpočet i s výsledky a jejich interpretací a vzájemným porovnáním, které tuto kapitolu uzavírá.

4.1 Daňová povinnost společností kapitálových

Minulá kapitola uvádí jisté podobnosti, které společnosti kapitálové – tedy s.r.o. a a.s., mezi sebou mají a odlišují se pouze v jistých drobnostech. Při výpočtu daňové povinnosti jednotlivých společností se předpokládá, že rezervní fond se bude tvořit poprvé z čistého zisku, a proto se použijí příslušná % z čistého zisku - dle předcházející kapitoly zabývající se popisem vybraných podnikatelských subjektů. Následující subkapitola, podíly na zisku, je věnovaná oběma těmto společnostem, právě kvůli vzájemné podobnosti.

4.1.1 Podíly na zisku

Podíly na zisku respektive dividendy (u akcionářů), ze zákona přísluší společníkům za „jejich podíl“ na základním kapitálu společnosti. Tyto podíly ovšem podléhají několika podmínkám, aby mohly být vyplaceny. Tyto podmínky jsou zakotveny v obchodním zákoníku pod příslušnými paragrafy.

Podíly na zisku se vyplácejí z čistého zisku dosaženého společností. Jak již bylo zmíněno, tento čistý zisk hned nelze přidělit společníkům, ale nejprve je třeba dodržet ustanovení obchodního zákoníku a také ustanovení v zakladatelských dokumentech. Obvykle je hospodářský výsledek používán těmito způsoby:

- zákonný rezervní fond (určité % z čistého zisku),

- úhrada ztráty dosažené v minulých letech,
- příděl do ostatních fondů, které společnost tvoří ze zisku,
- podíly na zisku společníkům, dividendy akcionářům,
- ponechá se nerozdělený do dalších let.²⁴

Podmínek, které obsahuje obchodní zákoník, pro výplatu do dividend a podílů na zisku, je několik. Ve zjednodušené podobě - první je ta, že společnost nesmí rozdělit zisk ani žádné jiné vlastní zdroje, je-li vykázaný zisk nižší, než základní kapitál společnosti. Druhou podmínkou je to, že vyplácené podíly nesmí být vyšší, než je vykázaný zisk snížený o povinný příděl do rezervního fondu a o neuhrazenou ztrátu minulých let. Třetí a zároveň poslední podmínkou jsou zřizovací výdaje, které jsou vykázány v aktivech a musí být do pěti let odepsány. Nejsou-li tyto zřizovací výdaje zcela odepsány, nesmí se vyplácet žádné podíly na zisku a dividendy.

Dividendy a podíly na zisku mohou být v jistých případech osvobozeny – vztahuje se na to § 19 ZDP. Jedná se pouze o podíly na zisku osvobozené mezi dceřinou a mateřskou společností, při splnění určitých podmínek. Podíly na zisku vyplácené fyzické osobě nemohou být osvobozeny nikdy.

Podíly na zisku musí být vyplaceny nejpozději do tří měsíců od data konání valné hromady, která se usnese na rozdělení zisku, pokud tato valná hromada nestanoví jiný termín. Zálohy na podíly na zisku se nesmí vyplácet od 1. ledna 2001. Důvod je celkem logický. Nelze vyplácet žádné podíly na zisku, když společnost ještě nevykázala hospodářský výsledek (tedy zisk, aby mohly být nějaké podíly na zisku vypláceny) na základě řádné účetní závěrky, která se provádí až ke konci zdaňovacího období.

4.1.2 Daňová povinnost společnosti s ručením omezeným

Kladný hospodářský výsledek, tedy zisk, je zdaňován daní z příjmů právnických osob. Výpočet této daně upravuje zákon o dani z příjmů, který je ve stručnosti uveden v následujícím vzorci 4.1. Podle tohoto vzorce se vypočítá daň ze zisku s.r.o. Výpočet je uveden v tabulce 4.1.

²⁴ Dle SKÁLOVÁ, ČOUKOVÁ (2008).

Vzorec 4.1 - výpočet daňové povinnosti s.r.o.

<u>Hospodářský výsledek zjištěný z účetnictví</u>
+ daňově neuznatelné náklady a výnosy
- výnosy nepodléhající zdanění (např. přijaté dividendy)
= upravený základ daně
- odčitatelné položky (ztráta)
= základ daně po odečtení ztráty
- dary
= základ daně zaokrouhlený na 1 000 Kč dolů a vynásobený sazbou daně 19 %
= daňová povinnost dle § 21 ZDP
Čistý zisk = hospodářský výsledek – daňová povinnost – další odvody (příděl do rezervního fondu)

Zdroj: vlastní zpracování.

Soupis daňově neuznatelných nákladů a výnosů je uveden v příloze č. 4. Mezi výnosy nepodléhající zdanění patří zejména dividendy, které společnost dostává za svůj podíl v jiné společnosti. Tyto dividendy jsou již vyplaceny zdaněné, a kdyby byly zahrnuty do základu daně, byly by zdaněny dvakrát.

Mezi odčitatelnou položku patří především ztráta, o kterou je možnost snížit základ daně maximálně pět let následujících po zdaňovacím období, ve kterém bylo ztráty dosaženo.

Poskytnuté dary jsou v prvním kroky přičteny v rámci daňově neuznatelných nákladů, avšak těsně před výpočtem daňové povinnosti je možno odečíst hodnotu až 5 % základu daně po odečtení ztráty, minimální hodnota daru musí být však 2 000 Kč. Podmínkou je, že tyto dary musí být poskytnuty na obecně prospěšné účely.

Tabulka 4.1 – výpočet daňové povinnosti s.r.o.

Hospodářský výsledek	706 380 Kč
DNNAV	6 530 Kč
Základ daně	712 910 Kč
Zaokrouhlený	712 000 Kč
Daň	135 280 Kč

Čistý zisk	571 100 Kč
Příděl do rezervního fondu (10 %)	57 110 Kč
Čistý zisk po přídělu	513 990 Kč
Dividenda (podíl na zisku) 20 %	102 798 Kč
Srážková daň	15 420 Kč
Výplata dividendy	87 378 Kč
Disponibilní zisk	411 192 Kč

Zdroj: vlastní zpracování.

Celková daňová povinnost, tedy sečtená srážková daň odvedená společníkům z jejich podílů na zisku a také daň za celou společnost, činí 150 700 Kč.

4.1.3 Daňová povinnost akciové společnosti

Výpočet daňové povinnosti za a.s. je obdobný jako tento výpočet u s.r.o. Hlavním rozdílem je zde rozdílná částka pro vytvoření a doplňování rezervního fondu a také v akciových společnostech bývají odlišná procenta pro výpočet podílů na zisku – v případě a.s. dividend. Je to z toho důvodu, že na základním kapitálu a.s., kterým zpravidla bývá větší částka, než u s.r.o., se podílí mnohem více osob. V případě tohoto výpočtu se předpokládá dividenda ve stejné výši a to v 20% výši.

Pro výpočet daňové povinnosti a.s. je použit stejný vzorec jako pro výpočet daňové povinnosti u s.r.o. Postup zdanění je stejný, a proto je použit stejný vzorec 4.1.

Vzorec 4.1 – vzorec pro výpočet daňové povinnosti a.s.

<u>Hospodářský výsledek zjištěný z účetnictví</u>
+ daňově neuznatelné náklady a výnosy
- výnosy nepodléhající zdanění (např. přijaté dividendy)
= upravený základ daně
- odčitatelné položky (ztráta)
= základ daně po odečtení ztráty
- dary
= základ daně zaokrouhlený na 1 000 Kč dolů a vynásobený sazbou daně 19 %

= daňová povinnost dle § 21 ZDP
Čistý zisk = hospodářský výsledek – daňová povinnost – další odvody (příděl do rezervního fondu)

Zdroj: vlastní zpracování.

Náplň jednotlivých položek výše uvedeného vzorce plně souvisí s náplní a popisem vzorce vytvořeného pro výpočet daňové povinnosti s.r.o. Jak již bylo několikrát zmíněno – kapitálové společnosti mají leccos společného, a vzorec pro výpočet je jedním z těchto společných aspektů.

Výpočet konkrétní daňové povinnosti pro a.s., je uveden v následující tabulce 4.2.

Tabulka 4.2 - výpočet daňové povinnosti a.s.

Hospodářský výsledek	706 380 Kč
DNNAV	6 530 Kč
Základ daně	712 910 Kč
Zaokrouhlený	712 000 Kč
Daň	135 280 Kč
Čistý zisk	571 100 Kč
Příděl do rezervního fondu (20 %)	114 220 Kč
Čistý zisk po přídělu	456 880 Kč
Dividenda (podíl na zisku) 20 %	91 376 Kč
Srážková daň	13 707 Kč
Výplata dividendy	77 669 Kč
Disponibilní zisk	365 504 Kč

Zdroj: vlastní zpracování.

Tím, že a.s. má větší zákonnou povinnost při tvorbě rezervního fondu (ve výši 20 %), se sníží základ pro výpočet dividend a také celkový disponibilní zisk, což vede k úbytku prostředků potřebných pro podnikání, neboť základním cílem společnosti je právě dosahovat zisk. Sníží se také částka dividend a to konkrétně o 11 422 Kč oproti podílům na zisku u společníků s.r.o. Vyšší příděl do rezervního fondu však nelze považovat pouze za nevýhodu.

Celková daňová povinnost odvedená státu, činí 148 987 Kč. Oproti s.r.o. je to rozdíl ve výši 1 713 Kč, který je způsobený právě odlivem do rezervního fondu, který snižuje základ pro výpočet dividend společníků, které jsou tím tak nižší.

Mnohem vyšší je rozdíl v disponibilních ziscích jednotlivých společností – zatímco u s.r.o. tento činí 411 192 Kč, u a.s. 365 504 Kč. Rozdílem je tedy částka 45 688 Kč. Z toho vyplývá, že daň ze zisku je pro obě společnosti stejná, protože před výpočtem zisku se nepřesunují vytvořené prostředky jinak, avšak srážková daň, které podléhají podíly na zisku, už rozdílná je a to z důvodu odlišné výše odlivu do rezervního fondu. Při bližším pohledu na výsledky je zřejmé, že zde nejde o závratné rozdíly, i když tam jsou.

4.2 Daňová povinnost společností osobních

Stejně jako společnosti kapitálové, také společnosti osobní mezi sebou disponují podobnými znaky, proto jsou rozděleny do vlastní skupiny. Společnosti osobní jsou zejména ve výpočtu daňové povinnosti komplikované a stejně komplikované je postavení jednotlivých společníků. Zatímco veřejná obchodní společnost není poplatníkem daně z příjmů, nehradí tedy ze svého zisku daň a nesou ji její společníci, zisk komanditní společnosti se daní hned několikrát. Podrobněji tyto odlišnosti uvádějí následující subkapitoly.

4.2.1 Daňová povinnost veřejné obchodní společnosti

V.o.s. je čistě osobní společnost, která sama o sobě nepodléhá dani z příjmů právnických osob, naopak se základ daně rozděluje mezi jednotlivé společníky, kteří z výsledku hospodaření odvedou daň z příjmů fyzických osob.

Tak je zamezeno tzv. dvojímu zdanění nazývanému nulová integrace, neboli klasický systém dvojího zdanění, který je typický pro kapitálové společnosti v daňovém systému ČR. Znamená to, že je zdaněn jak zisk společnosti, tak zisk přicházející v podobě dividend akcionářům a v podobě podílů na zisku společníkům s.r.o., a pro tyto společníky není poskytována žádná daňová úleva.²⁵

Základním předpokladem této subkapitoly je založení v.o.s. dvěma společníky (což je minimální hranice), kdy jeden je právnickou osobou a druhý osobou fyzickou.

a) Společník v.o.s. jako fyzická osoba

Zdanění fyzické osoby je odlišné od zdanění právnické osoby, o čemž svědčí následující vzorec 4.2.

²⁵ Dle RŮČKOVÁ (2008).

Vzorec 4.2. – výpočet daňové povinnosti společníka v.o.s., fyzické osoby.

<u>50 % hospodářského výsledku zjištěného z účetnictví:</u>
+ daňově neuznatelné náklady a výnosy (50 %)
- výnosy nepodléhající zdanění (např. přijaté dividendy) (50 %)
= upravený základ daně
- odčitatelné položky (ztráta)
= základ daně po odečtení ztráty
- nezdanitelné částky
= základ daně zaokrouhlený na 100 Kč dolů a vynásobený sazbou daně 15 %
= daňová povinnost dle § 16 ZDP
Disponibilní zisk = hospodářský výsledek – daňová povinnost

Zdroj: vlastní zpracování.

Pro výpočet daně z příjmů se předpokládají dvě osoby, proto se tedy hospodářský výsledek dělí mezi ně na poloviny, stejně jako daňově neuznatelné náklady a výnosy a také výnosy nepodléhající zdanění. Toto rozdělení není závazné pro všechny v.o.s., je to jen zákonný postup v případě, že ve společenské smlouvě toto upraveno není. Není-li v této smlouvě uveden způsob, použije se zákonný způsob, kterým je právě rozdělení na poloviny.

Dále se postupuje způsobem běžným pro fyzickou osobu při ročním zúčtování daně. Hospodářský výsledek snížený a zvýšený o příslušné položky se dále snižuje o ztrátu, byla-li tímto společníkem dosažena v minulých obdobích (takto dosaženou ztrátu lze rozdělit maximálně v pěti obdobích) a dále se odčítají nezdanitelné částky, jejichž seznam je uveden v příloze č. 4.

Na společníka v.o.s. – fyzickou osobu, je pohlíženo z hlediska daní z příjmů na osobu samostatně výdělečně činnou, která mimo jiné musí platit zálohy na zdravotní a sociální pojištění. V jistých případech se zálohy v průběhu roku platit nemusí a z tohoto předpokladu bude vycházet i následující výpočet daňové povinnosti. Sociální a zdravotní pojištění za rok se vypočítá dle následujících vzorců 4.3 a 4.4. Počítá se ze základu daně, kterým se zde rozumí hospodářský výsledek zvýšený o daňově neuznatelné náklady a výnosy a snížený

o výnosy nepodléhající zdanění. Tento předpoklad a také výpočet se použije u všech fyzických osob, které mají povinnost toto pojistné na sociální a zdravotní platit.

$$ZP = ZD * 13,5 \% * 0,5$$

(4.3)

$$SP = ZD * 29,2 \% * 0,5$$

(4.4)

Tabulka 4.3 obsahuje výpočet daňové povinnosti společníka fyzické osoby, který je proveden dle výše uvedeného vzorce pro výpočet.

Tabulka 4.3 – výpočet daňové povinnosti společníka fyzické osoby.

Hospodářský výsledek (50 %)	353 190 Kč
DNNAV (50 %)	3 265 Kč
Základ daně	356 455 Kč
Zaokrouhlený	356 400 Kč
Daň	53 460 Kč
SP	52 043 Kč
ZP	24 061 Kč
Disponibilní zisk	299 730 Kč

Zdroj: vlastní zpracování.

Daň je v tomto případě o dost nižší, než u předcházejících kapitálových společností a není to jen z důvodu toho, že se počítala pouze z poloviny hospodářského výsledku, ale je to způsobeno také odlišným způsobem zdanění. Tuto daňovou povinnost by bylo možno dále snížit o nezdanitelné částky a další položky, které byly popsány výše, tak aby se daňová povinnost optimalizovala, ty však v práci nejsou využívány pro zjednodušení.

Přesto – těchto 15 % ze základu daně, v číslech 53 460 Kč, by bylo možno využít odlišným způsobem. Výhodou je tu naopak to, že zde není žádný povinný příděl do rezervního fondu, což nezpůsobuje další odliv disponibilních prostředků. Také se z toho disponibilního zisku nepřiznávají podíly na zisku pro společníky, čímž jsou zdroje zase ušetřeny jak o podíl na zisku, tak o srážkovou daň. V tomto případě tak tedy nedojde ke dvojímu zdanění jednoho zisku. K tomu dojde z důvodu jiného. Ten je popsán dále při výpočtu daňové povinnosti společníka, který je právnickou osobou.

b) Společník jako právnická osoba

Vzorec pro výpočet daňové povinnosti společníka právnické osoby (vzorec 4.5) je obdobný jako u ostatních obchodních společností, až na změnu v tom, že se zde počítá pouze s 50 % hospodářského výsledku.

Vzorec 4.5 – vzorec pro výpočet daňové povinnosti společníka právnické osoby.

<u>50 % hospodářského výsledku zjištěného z účetnictví</u>
+ daňově neuznatelné náklady a výnosy (50 %)
- výnosy nepodléhající zdanění (např. přijaté dividendy) (50 %)
= upravený základ daně
- odčitatelné položky (ztráta)
= základ daně po odečtení ztráty
- dary
= základ daně zaokrouhlený na 1 000 Kč dolů a vynásobený sazbou daně 19 %
= daňová povinnost dle § 21 ZDP
Disponibilní zisk = hospodářský výsledek – daňová povinnost

Zdroj: vlastní zpracování.

Obsahová náplň jednotlivých položek vzorce souhlasí s vysvětlením poskytnutým u vzorce pro výpočet daňové povinnosti s.r.o. Jedinou odchylkou je zde použití 50 % hospodářského výsledku, stejně jako 50 % daňově neuznatelných nákladů a výnosů nepodléhajících zdanění. Tato polovina rozdělení musí dohromady s polovinou rozdělení u společníka fyzické osoby, dávat dohromady celkovou částku, tedy hospodářský výsledek ve výši 706 380 Kč a daňově neuznatelné náklady ve výši 6 530 Kč. Tabulka 4.4 uvádí výpočet daňové povinnosti společníka právnické osoby.

Tabulka 4.4 – výpočet daňové povinnosti společníka právnické osoby.

Hospodářský výsledek (50 %)	353 190 Kč
DNNaV	3 265 Kč
Základ daně	356 455 Kč
Zaokrouhlený	356 000 Kč
Daň	67 640 Kč

Disponibilní zisk	285 550 Kč
-------------------	------------

Zdroj: vlastní zpracování.

Disponibilní zisk po odečtení daňové povinnosti u společníka právnické osoby činí 285 550 Kč, což je o 14 180 Kč méně, než disponibilní zisk po odečtení daňové povinnosti u společníka fyzické osoby. Díky zjednodušeným předpokladům, ze kterých se vychází, je vidět rozdíl mezi sazbami daně z příjmů právnických osob a sazbou daně z příjmů fyzických osob. To ale víceméně nic neznamená, zdanění hospodářského výsledku zde probíhá jinými způsoby a jsou zde odlišné způsoby pro optimalizaci daňové povinnosti. Nelze tedy říci, že jedna forma je výhodnější, než druhá. Nabízí se zde možnost, že zdanění společníka fyzické osoby v tomto případě je výhodnější z hlediska daňové povinnosti, ale je to pouze z hlediska daňové povinnosti, kdy se neberou v potaz další aspekty a nejen ty, které se týkají přímo daňové povinnosti.

Celková daňová povinnost, která je ze zisku v.o.s. odvedena státu, činí 121 100 Kč a celkový disponibilní zisk je ve výši 585 280 Kč. Ve skutečnosti nelze takto dosažený disponibilní zisk sčítat, ale pro teoretické srovnání tak je učiněno.

4.2.2 Daňová povinnost komanditní společnosti

I v komanditní společnosti, která je zčásti také považována za společnost osobní, je podmínkou, že společnost musí být založena minimálně dvěma společníky, z nichž je jeden komplementářem a druhý komanditistou. Není přípustné, aby byla jedna osoba zároveň komplementářem a také komanditistou, vylučují to práva a povinnosti, které každý z nich má a ty jsou od sebe zcela odlišné. Je nutné tedy pohlížet na zdanění této společnosti opět ze dvou hledisek. Základním předpokladem je, že společnost zakládají pouze dva společníci.

a) Společník komplementář

Společník komplementář má mnoho společného se společníkem v.o.s. fyzickou osobou – tedy, co se způsobu zdanění týče. Vzorec pro zdanění (4.6) je obdobný a stejná je také povinnost pro sociální a zdravotní pojištění.

Vzorec 4.6 – vzorec pro výpočet daňové povinnosti komplementáře k. s.

<u>50 % upraveného základu daně</u>
- odčitatelné položky (ztráta, byla-li dosažena)

= základ daně po odečtení ztráty
- nezdanitelné částky
= základ daně zaokrouhlený na 100 Kč dolů a vynásobený sazbou daně 15 %
= daňová povinnost dle § 16 ZDP
Disponibilní zisk = hospodářský výsledek – daňová povinnost

Zdroj: vlastní zpracování.

I pro komplementáře a komanditistu platí rozdělení na poloviny. V tomto případě se však nerozděluje hospodářský výsledek dosažený na základě účetní závěrky, ale přímo upravený základ daně. To znamená hospodářský výsledek upravený o daňově neuznatelné náklady a o výnosy nepodléhající zdanění. Tento hospodářský výsledek se tedy tzv. mimoúčetně upraví a teprve tato částka po upravení se dělí na poloviny.

Pro výpočet sociálního a zdravotního pojištění za rok slouží upravený základ daně jako základ pro výpočet pojistného, nemusí se tedy dále upravovat o zvyšující nebo snižující položky, protože už upraven je. Pro výpočet pojistného se použijí stejné výpočty, které jsou uvedeny ve vzorcích 4.3 a 4.4. Následující tabulka 4.5 obsahuje výpočet daňové povinnosti komplementáře.

Tabulka 4.5 – výpočet daňové povinnosti komplementáře k.s.

50 % základu daně	356 455 Kč
Zaokrouhlený	356 400 Kč
Daň	53 460 Kč
SP	52 043 Kč
ZP	24 061 Kč

Zdroj: vlastní zpracování.

Daň vychází ve výši 53 460 Kč, což je stejná částka, jako u společníka fyzické osoby v.o.s. Nejen v právech, povinnostech a postavení, ale i v daňové povinnosti, jsou si tyto dva společníci velmi podobní. Jejich daňová povinnost se však nedá posuzovat samostatně, ale vzhledem k celku – ke společnosti.

b) Daňová povinnost k. s.

Základ daně, ze kterého se vychází při výpočtu daňové povinnosti k. s. jako právnické osoby, je hospodářský výsledek již upravený o snižující a zvyšující položky. Dále se již upravuje dle pravidel specifických pro zdanění právnické osoby, viz vzorec 4.7.

Vzorec 4.7 – vzorec pro výpočet daňové povinnosti k. s.

<u>50 % upraveného základu daně</u>
- odčitatelné položky (ztráta)
= základ daně po odečtení ztráty
- dary
= základ daně zaokrouhlený na 1 000 Kč dolů a vynásobený sazbou daně 19 %
= daňová povinnost dle § 21 ZDP
Disponibilní zisk = hospodářský výsledek – daňová povinnost

Zdroj: vlastní zpracování.

Stejně jako společníci s.r.o. mají nárok na podíl na zisku, byl-li dosažen společností a byly splněny podmínky dané zákonem, také komanditisté k. s. mají nárok na podíl na zisku. Postup i princip je stejný jako u společníka s.r.o., o čemž je uveden důkaz v tabulce 4.6.

Tabulka 4.6 – výpočet daňové povinnosti k. s.

50 % základu daně	356 455 Kč
Zaokrouhlený	356 000 Kč
Daň	67 640 Kč
Disponibilní zisk	288 815 Kč
Dividenda (podíl na zisku) 20 %	57 763 Kč
Srážková daň	8 665 Kč
Výplata dividendy	49 098 Kč

Zdroj: vlastní zpracování.

Z výpočtů je vidět, že zde opět dochází ke dvojímu zdanění, jednou na úrovni celé společnosti, po zdanění společnosti na úrovni komanditistů srážkovou daní a také se zdaňuje část komplementářů. Sečtou-li se tyto daňové povinnosti dohromady, dávají částku 129 765 Kč. Z toho vyplývá, že jeden zisk je zdaněn hned třikrát, což je velmi komplikované,

v praxi administrativně náročné a celkově zbytečné. Není důvod jeden zisk tolikrát zdaňovat, i když to vyplývá ze samotného fungování společnosti, která je na tomto principu založena.

Výhodou je, že zde není povinný příděl do rezervního fondu ani do dalších fondů. Velkou nevýhodou je složitost zdanění obou společníků a také existence dvou společníků, které mají úplné odlišné postavení v této společnosti. Z těchto důvodů není komanditní společnost jako obchodní společnost zcela běžná na rozdíl od s.r.o.

4.3 Daňová povinnost fyzických osob

Předcházející text se několikrát zmiňuje nejen o daňové povinnosti, ale také o ostatních odlivech čistého zisku, který snižuje disponibilní zisk. Je to především povinnost pro vytvoření a doplňování rezervního fondu a také jsou to podíly na zisku, k jejichž vyplácení se společnost zavázala. Fyzické osoby tuto povinnost ze zákona nemají, je zcela dobrovolná a záleží na nich, jestli si nějaké fondy vytvoří nebo čistý zisk použijí jinak. Ovšem na druhou stranu je zde i vysoké riziko v případě neúspěchu podnikání. Podnikatel, je-li navíc podnikající osobou sám, nese veškeré následky neúspěchu. Tyto následky jsou často mnohem vyšší, než následky neúspěchu u obchodních společností. A jedním z důvodů neúspěchu podnikání může být právě i to, že není ze zákona uloženo vytváření zákonného rezervního fondu a dalších. V obchodních společnostech zpravidla podniká více osob, které si mohou riziko i samotný neúspěch mezi sebou rozdělit, zatímco podnikatel na to bývá sám.

4.3.1 Daňová povinnost individuálního podnikatele

Individuální podnikatel sám ručí za své podnikání a také z něj pobírá prospěch. Ze svého disponibilního zisku nemusí nikomu odvádět podíly na zisku a tak celý jeho zisk připadne jemu. V jeho kompetenci je také, aby s tímto ziskem zacházel dle svého uvážení. Následující vzorec 4.8 slouží k výpočtu daně ze zisku tohoto podnikatele.

Vzorec 4.8 – vzorec pro výpočet daňové povinnosti individuálního podnikatele.

<u>Hospodářský výsledek zjištěný z účetnictví</u>
+ daňově neuznatelné náklady a výnosy
- výnosy nepodléhající zdanění (např. přijaté dividendy)
= upravený základ daně
- odčitatelné položky (ztráta)

= základ daně po odečtení ztráty
- nezdanitelné částky
= základ daně zaokrouhlený na 100 Kč dolů a vynásobený sazbou daně 15 %
= daňová povinnost dle § 16 ZDP
Disponibilní zisk = hospodářský výsledek – daňová povinnost

Zdroj: vlastní zpracování.

Výpočet daňové povinnosti má stejnou skladbu jako výpočet pro společníka v.o.s., protože se jedná o zdanění stejnou daní a také stejnou sazbou daně.

Jako OSVČ má povinnost platit sociální a zdravotní pojištění, které se vypočítá dle stejných vzorců, tj. vzorec 4.3 a 4.4. Za základ pro výpočet pojistného se považuje hospodářský výsledek zvýšený o zvyšující položky a o položky snižující základ daně. Výpočet samotné daňové povinnosti je uveden v tabulce 4.7.

Tabulka 4.7 – výpočet daňové povinnosti individuálního podnikatele.

Hospodářský výsledek	706 380 Kč
DNNaV	6 530 Kč
Základ daně	712 910 Kč
Zaokrouhlený	712 900 Kč
Daň	106 935 Kč
SP	52 043 Kč
ZP	24 061 Kč
Disponibilní zisk	599 445 Kč

Zdroj: vlastní zpracování.

Pro individuálního podnikatele tedy neplatí žádné povinné odlivy zisku a jediným odvodem tedy bude daňová povinnost, čím zůstává zachovaný celý disponibilní zisk ve výši 599 445 Kč pro potřeby podnikatele, který si s ním naloží dle své vůle. Od disponibilního zisku by bylo možné odečíst i odvody na sociální a zdravotní pojištění, práce s tímto však nepředpokládá. Tyto odvody se musí platit (ačkoliv v minimální výši) i v případě, že není dosaženo zisku, zatímco ostatní odvody a odlivy disponibilních prostředků, o kterých se tato práce postupně zmiňuje, se v případě dosažení ztráty, provádět nemusí.

Státu bude odvedena daň ve výši 106 935 Kč, což je celkem vysoká částka, která by mohla být použita jinak, například zčásti i jako ochrana před rizikem.

4.3.2 Daňová povinnost pro podnikatele se spolupracující osobou

Pro individuálního podnikatele, který podniká se spolupracující osobou, platí stejná pravidla při výpočtu daňové povinnosti. Stejně tak tato pravidla platí i pro spolupracující osobu. Jediným problémem je zde rozdělení hospodářského výsledku. Toto rozdělení záleží na vzájemné dohodě, nemusí být jen 50 % a 50 %, což je maximální hranice pro rozdělení hospodářského výsledku daná ZDP.

a) Spolupracující osoba

Výpočet daňové povinnosti spolupracující osoby se ničím neliší od výpočtu daňové povinnosti individuálního podnikatele. Jediným omezením je zde právě maximální základ daně ve výši 540 000 Kč. Vzorec pro výpočet této daňové povinnosti 4.9 je uveden dále.

Vzorec 4.9 – vzorec pro výpočet daňové povinnosti spolupracující osoby.

<u>50 % hospodářského výsledku zjištěného z účetnictví (max. však částka 540 000 Kč)</u>
+ daňově neuznatelné náklady a výnosy (50 %)
- výnosy nepodléhající zdanění (např. přijaté dividendy) (50 %)
= upravený základ daně
- odčitatelné položky (ztráta)
= základ daně po odečtení ztráty
- nezdánitelné částky
= základ daně zaokrouhlený na 100 Kč dolů a vynásobený sazbou daně 15 %
= daňová povinnost dle § 16 ZDP
Disponibilní zisk = hospodářský výsledek – daňová povinnost

Zdroj: vlastní zpracování.

Stejně jako podnikatel, tak i spolupracující osoba odvádí ze svého základu daně sociální a zdravotní pojištění, pohlíží se na ni stejně jako na podnikatele. Pro výpočet se použijí vzorce 4.3 a 4.4. Výpočet tohoto pojištění a také daňové povinnosti, je uveden v tabulce 4.8.

Tabulka 4.8 – výpočet daňové povinnosti spolupracující osoby.

Hospodářský výsledek (50 %)	353 190 Kč
DNNaV	3 265 Kč
Základ daně	356 455 Kč
Zaokrouhlený	356 400 Kč
Daň	53 460 Kč
SP	52 043 Kč
ZP	24 061 Kč

Zdroj: vlastní zpracování.

Předpokladem výpočtu daňové povinnosti pro individuálního podnikatele i pro spolupracující osobu je ten, že si tyto osoby rozdělí hospodářský výsledek na poloviny, tedy každý 50 %. V tomto případě činí 50 % z hospodářského výsledku 353 190 Kč, a tudíž není překročena maximální hranice 540 000 Kč. Z toho vyplývá, že tyto osoby budou mít hospodářský výsledek rozdělen na poloviny a každý bude mít tedy stejnou částku pro zdanění. Stejná tedy bude i daňová povinnost i sociální a zdravotní pojištění.

b) Individuální podnikatel se spolupracující osobou

Pro individuálního podnikatele, který podniká se spolupracující osobou, platí stejný výpočet jako pro podnikatele, který podniká bez spolupracující osoby. Je však lehce upraven právě kvůli omezení spolupracující osoby, což znázorňuje vzorec 4.10.

Vzorec 4.10 – výpočet daňové povinnosti individuálního podnikatele se spolupracující osobou.

<u>50 % hospodářského výsledku zjištěného z účetnictví (popřípadě zbytek po odečtení 540 000 Kč za spolupracující osobu)</u>	
+ daňově neuznatelné náklady a výnosy (50 %)	
- výnosy nepodléhající zdanění (např. přijaté dividendy) (50 %)	
= upravený základ daně	
- odčitatelné položky (ztráta)	
= základ daně po odečtení ztráty	
- nezdánitelné částky	

= základ daně zaokrouhlený na 100 Kč dolů a vynásobený sazbou daně 15 %
= daňová povinnost dle § 16 ZDP
Disponibilní zisk = hospodářský výsledek – daňová povinnost

Zdroj: vlastní zpracování.

Opět se zde musí vypočítat pojistné na sociální a zdravotní zabezpečení a to dle uvedených vzorců 4.3 a 4.4. Konkrétní výpočet daňové povinnosti je uveden v tabulce 4.9.

Tabulka 4.9 – výpočet daňové povinnosti individuálního podnikatele se spolupracující osobou.

Hospodářský výsledek (50 %)	353 190 Kč
DNNaV	3 265 Kč
Základ daně	356 455 Kč
Zaokrouhlený	356 400 Kč
Daň	53 460 Kč
SP	52 043 Kč
ZP	24 061 Kč

Zdroj: vlastní zpracování.

Daňová povinnost spolupracující osoby i podnikatele s touto spolupracující osobou je vzhledem ke stejnému základu daně, stejná a to ve výši 53 460 Kč. Sečtením těchto daňových povinností vznikne částka 106 920 Kč, což je částka, která bude odvedena státu prostřednictvím příslušného finančního úřadu.

Po odečtení této daňové povinnosti vznikne disponibilní zisk ve výši 599 460 Kč, který celý slouží pro podnikatele a jeho spolupracující osobu. Ve srovnání s individuálním podnikatelem, který podniká sám, bez spolupracující osoby, je tato daň stejná. Mírná odchylka je z důvodu zaokrouhlování základu daně před výpočtem daně. Nabízí se tedy otázka, proč přibrat spolupracující osobu, když je daňová povinnost v obou případech stejná.

Dříve toto podnikání se spolupracující osobou bylo velmi výhodné, protože příjmy poplatníků se dělily a zdaňovaly dle příslušných příjmových pásem. Toto v současné době neplatí, místo příjmových pásem je zavedena jednotná sazba daně a to ve výši 15 %. Z toho důvodu podnikání se spolupracující osobou ztrácí na významu.

Přesto i přes tuto změnu zůstává výhodou přenesení části daňové povinnosti na jinou osobu, tudíž tento závazek nemusí nést jenom podnikatel, což zmírňuje mimo jiné i riziko platební neschopnosti. Každá tato osoba si může uplatnit vlastní nezdánitelné částky, ztrátu i slevy a tím si svou daňovou povinnost optimalizovat a zvyšovat tak svůj disponibilní zisk pro zachování nebo pro rozvoj podnikání. A další z mnohých výhod je i to, že například podnikatel nemůže zaměstnat svou manželku v pracovněprávním vztahu, zatímco spolupracující osobou být může.

4.4 Shrnutí daňových zátěží jednotlivých subjektů

V předcházejících subkapitolách bylo provedeno srovnání v rámci skupiny. To znamená, že kapitálové společnosti byly srovnány mezi sebou, stejně jako společnosti osobní a také osoby fyzické. Následující subkapitola tyto skupiny podnikatelských subjektů porovná mezi sebou, aby tak vynikly všechno výhody a nevýhody tohoto způsobu zdaňování a také výhody a nevýhody samotné podnikatelské formy subjektu.

Výsledné daňové povinnosti, které jsou vypočítány v minulých subkapitolách, jsou pro srovnání uvedeny v tabulce 4.10.

Tabulka 4.10 – výsledné daňové povinnosti jednotlivých subjektů.

Daňový subjekt	Výsledná daňová povinnost
Společnost s ručením omezeným	150 700 Kč
Akciová společnost	148 987 Kč
Veřejná obchodní společnost	121 100 Kč
Komanditní společnost	129 765 Kč
Individuální podnikatel	106 935 Kč
Individuální podnikatel se spolupracující osobou	106 920 Kč

Zdroj: vlastní zpracování.

4.4.1 Kapitálové společnosti ve srovnání se společnostmi osobními

Při pohledu do tabulky 4.10 je vidno, že daňové zatížení kapitálových společností odčerpává více prostředků z disponibilních zdrojů společnosti, než je u společností osobních. Důvodů existuje více. Daňové zátěže osobních společností jsou vypočítány různým způsobem. Na základě předpokladu, že obě společnosti zakládají pouze dva společníci,

příčemž jeden je společníkem fyzickou osobou a druhý společníkem právnickou osobou, tak dochází ke zdanění dvěma různými daněmi a v tomto případě tedy i dvěma různými sazbami.

V případě osobních společností je základ daně rozdělen na rovné poloviny a ty se potom daní odlišným způsobem. Fyzické osoby svůj základ daně daní sazbou daně, která činí 15 % a je tedy o 4 p.b. nižší, než sazba daně pro zdanění příjmů právnické osoby, ve výši 19 %. Pokud by zde nebyl použit základní předpoklad, dvou různých společníků - daňová povinnost by byla na téměř stejné částce, jako u společností kapitálových.

Příklad pro ilustraci výše uvedeného tvrzení - v.o.s. je založena dvěma právníky osobami, tedy osobami, jejichž příjem se daní stejnou daní a stejnou sazbou. Daňová povinnost společníka v.o.s. činí 67 640 Kč. Druhý společník by na dani za stejných podmínek zaplatil stejnou částku a výsledná daňová povinnost by činila 135 280 Kč. Tato částka je jen o něco nižší, než daňová povinnost u společností kapitálových, a tento rozdíl je způsoben tím, že osobní společnosti nevyplácejí podíly na zisku, respektive dividendy, z nichž sražená daň by navýšila celkovou daňovou povinnost.

Bez ohledu na způsob zdanění, tedy sazbu daně z příjmů, je jediným výrazným rozdílem v jednotlivých daňových zátěžích a disponibilních ziscích kapitálových a osobních společností, to, zda dosažený čistý zisk podléhá dalším povinným odvodům, ať už zákonným nebo stanoveným v zakladatelských dokumentech. Bez těchto odlivů je daňová zátěž plně srovnatelná, až na drobné neshody způsobené zaokrouhlováním.

Nabízí se zde otázka, zda jsou povinné příděly do rezervního fondu nebo povinné podíly na zisku společníkům výhodou či nevýhodou. Tyto odlivy snižují riziko samotné existence společnosti, ale naopak dochází k odlivu disponibilních zdrojů, které by mohly být použity jinde a vhodněji.

4.4.2 Kapitálové společnosti ve srovnání s fyzickými osobami

Společníci osobních společností a individuální podnikatelé jsou si v některých vztazích a postaveních velmi podobní. Fyzické osoby také nemusí povinně tvořit rezervní fond ani jinak snižovat svůj čistý zisk, se kterým mohou volně disponovat.

Příjmy kapitálových společností vždy podléhají dani z příjmů právnických osob, zatímco příjmy fyzických osob, pokud se stanou individuálními podnikateli, podléhají dani z příjmů fyzických osob. Fyzická osoba zůstane fyzickou osobou, a pokud by se chtěla stát právnickou osobou, stala by se obchodní společností a své příjmy by zdaňovala také příslušnou daní.

Základním rozdílem zde, ve srovnání mezi těmito dvěma druhy podnikání, je tedy druh daně z příjmů a její sazba. Dalšími rozdíly jsou rozdíly, které již byly několikrát zmiňovány.

Je to příděl do rezervního fondu, který mají kapitálové společnosti povinný, zatímco individuální podnikatelé nepovinný. Tyto příděly jsou významné, protože rezervní fond není vytvořen jednorázově, ale je každoročně doplňován a to znamená odliv těchto prostředků opakovaně v několika letech. Výhodou je snížení rizika podnikatelského neúspěchu, to znamená bankrotu. Ztráta se může z rezervního fondu uhradit a nemusí tak ohrozit podnikání. Otázkou je však výše tohoto fondu a také výše vykázané ztráty. Vytvoření rezervního fondu nemusí nutně znamenat to, že společnost nebankrotuje. Ale přesto je to výhodou oproti individuálnímu podnikateli, který tento fond povinně netvoří, a když dojde k výkyvu hospodaření – tedy ke ztrátě, nemusí mít podnikatel dostupné prostředky na její pokrytí.

Nevytváření rezervního fondu však nemusí být jenom v neprospěch podnikatele. Tento podnikatel si z prostředků, o které, na rozdíl od kapitálových společností, nemusí snižovat své disponibilní zdroje, může vytvořit jiné prostředky nebo obrany proti riziku.

Dalším rozdílem jsou podíly na zisku. Kapitálové společnosti tyto podíly nemusí vyplácet, ale mnohem běžnější toto vyplácení je, protože společníci nevkládají své zdroje do společnosti jen tak a požadují za ně nějakou protihodnotu. Znamená to další odliv disponibilních zdrojů, které se týkají kapitálových společností, ale individuálních podnikatelů nikoliv.

Výhodou kapitálových společností je to, že v případě podnikatelského neúspěchu, nese toto riziko i tento neúspěch společnost a společníci pouze do výše svých nesplacených vkladů zapsaných v obchodním rejstříku. Soukromý majetek těchto společníků tak zůstane nedotčen. Naprostým opakem toho je individuální podnikatel, který tento neúspěch nese celým svým majetkem.

Výše uvedené rozdíly tedy vysvětlují rozdíl mezi jednotlivými daňovými povinnostmi kapitálových společností a individuálních podnikatelů. Tento rozdíl je několik desítek tisíc

korun. Například, mezi daňovou povinností a.s. a daňovou povinností individuálního podnikatele, je rozdíl 42 052 Kč.

4.4.3 Osobní společnosti ve srovnání s fyzickými osobami

Jak již bylo zmíněno - osobní společnosti a fyzické osoby jako individuální podnikatelé mají leccos společného. Hlavním a základním znakem je jejich ručení celým svým majetkem. Nikoliv celá společnost, jako je tomu u kapitálových, ale právě jednotliví společníci ručí za tyto závazky společně a nerozdílně. V.o.s. ani k. s. povinně nevytvářejí rezervní fond, stejně jako fyzické osoby, na což už bylo několikrát poukázáno v minulé subkapitole. Nevytvářejí si tak povinně ze zákona žádné prostředky na ochranu před neúspěchem podnikání.

Opět však není vyloučena možnost, že si tito společníci nebo individuální podnikatelé, tyto prostředky nevytvářejí jiným způsobem. Stěžejním však zůstává, že to pro ně není povinné. Tím také neubývají prostředky z disponibilního zisku, který zůstává společníkovi, popřípadě podnikateli.

Od uvedených skutečností se mírně odlišuje komanditní společnost, která platí zčásti za společnost kapitálovou a zčásti za osobní. Zakládají-li tuto společnost pouze dva společníci, jeden z nich – komplementář, se chová jako společník v.o.s nebo individuální podnikatel, zatímco druhý – komanditista, zde zastává funkci společnosti a to společnosti kapitálové. Rezervní fond u této společnosti není také povinně vytvářen, ale jsou zde zase jiná omezení. Za část k. s., v tomto případě za rovnou polovinu, ručí komplementář celým svým majetkem. Stejně tak dostává i svou část disponibilního zisku, která mu patří po odečtení daňové povinnosti. Ze své poloviny si tuto daň odečte a se svým disponibilním ziskem si nakládá podle svého uvážení – stejně jako společník v.o.s. Nejsou zde žádné povinné příděly ani podíly na zisku a tak tato část zůstává jemu.

Druhou polovinu si rozdělují komanditní společnost (tedy polovinu toho, co si společnost vytvořila a co jí náleží), kterou v tomto případě zastupuje jediný společník komanditista. Tato polovina je také zdaněna, ovšem jinou sazbou daně – vyšší, 19%. Ze zisku po odečtení daňové povinnosti se ještě musí odvést podíl na zisku (k. s. tyto podíly nemusí vyplácet, ale komanditisté zpravidla požadují za svou účast na společnosti nějakou protihodnotu, stejně jako společníci nebo akcionáři u kapitálových společnostech). Teprve potom disponibilní zisk zůstává společnosti, která s ním již může nakládat dle svého uvážení.

Zisk, který by mohl být zdaněn pouze jednou, je zde zdaněn třikrát a ani pak celý nenáleží společnosti, protože část zůstává komplementáři. Stejně tak v.o.s. nedostane nic, protože veškerý zisk, který je jí vytvořen, připadá k rozdělení společníkům v.o.s. a tak tato společnost sama nemá své vlastní zdroje a je tedy doslova závislá na svých společnících.

Nabízí se zde tedy otázka, proč založit osobní společnost, když se společníci chovají stejně jako individuální podnikatelé, jejichž administrativa a ostatní aspekty nejsou natolik náročné. Tato otázka se nabízí ještě silněji u komanditní společnosti, která se vyznačuje značnou komplikovaností, její zisk iracionálně prochází několika stádii zdanění. Také, proč zbytečně komplikovat všechny uvedené aspekty, když se zde nabízí jiné formy, efektivnější - buď stát se společností kapitálovou, anebo individuálním podnikatelem.

4.5 Vyhodnocení

Základním rozdílem mezi zdaněním jednotlivých podnikatelských subjektů, kterých se tato práce týká, jsou odlišné druhy daně, kterými se zisky daní. Obchodní společnosti jsou již od svého založení právnické osoby, jejichž zisky jsou zdaňovány 19% sazbou daně z příjmů právnických osob. Individuální podnikatelé jsou zpravidla fyzické osoby, jejichž zisky jsou zdaňovány 15% sazbou daně z příjmů fyzických osob. Rozdílem jsou zde 4 p.b. Není to však jediný rozdíl, který vede k odlišným daňovým povinnostem. Jsou to i další, které byly několikrát zmiňovány a rozebrány – zákonná povinnost tvorby rezervního fondu, vyplácení podílů na zisku, různé způsoby optimalizace daňové povinnosti (především jiné pro právnické a jiné pro fyzické osoby), atd.

V současné době existuje několik protichůdných názorů na efektivnost daně ze zisku společností, tedy daně z příjmů právnických osob. Jedna z těchto teorií je založena na tzv. integralistickém přístupu, který vychází z faktu, že všechny daně v konečné fázi hradí jednotlivci a tím daň z příjmů právnických osob ztrácí na významu a efektivnosti.

Druhým je názor založený na absolutním přístupu, který obhájí efektivnost této daně. Zdaňují se zisky, který by mohly, ať už legálně nebo nelegálně, zdanění uniknout. Dalším argumentem je také to, že společnosti jsou právní jednotkou s vlastním rozhodováním a také se zdanitelnou kapacitou.²⁶

²⁶ Dle RŮČKOVÁ (2008).

Dle výsledků předcházejících kapitol je zřejmé, že daňový systém ČR je v rámci dani z příjmů založen na absolutním přístupu, což dokázaly celkové daňové povinnosti především u kapitálových společností. U těchto společností byla celková daňová povinnost vypočítána za společnost jako za celek a také zvýšena o příslušnou část daně, která je srážena z podíly na ziscích společníků.

Ať už tato daň efektivní je nebo není, současná legislativa ji zahrnuje a zisky korporací jí musí být zdaněny. Na základě vypočtených dat vychází celková daňová povinnost kapitálových společností nejvyšší, zatímco u individuálních podnikatelů nejnižší. Z tohoto hlediska je tedy možno považovat zdanění individuálních podnikatelů za výhodnější. Otázkou zůstává, zda lze daňovou povinnost posuzovat samostatně, bez ohledu na ostatní aspekty, které byly v práci zmíněny. Dle mého názoru nelze a subjekt, který chce zahájit podnikání si musí promyslet všechny aspekty jednotlivých forem, které zde byly analyzovány.

5 Závěr

Hlavním cílem práce bylo vypočítat a porovnat daňové povinnosti jednotlivých vybraných podnikatelských subjektů, na základě smyšlených vstupních dat. V průběhu se práce zaměřovala i na jiné aspekty, které úzce souvisí s daňovými povinnostmi. Nelze posuzovat pouze daňovou povinnost samostatně, ale i s ostatními aspekty, jako jsou již několikrát zmiňované – přiděly do rezervních fondů, popř. ostatních fondů, vyplácení podílů na zisku respektive dividend a v neposlední řadě také forma podnikatelského subjektu. Vybrat správnou formu podnikatelského subjektu je velmi důležitým krokem, nejen v otázce zdanění. Z fungování a z principu této formy vyplývají právě různé odvody, které v konečné fázi snižují disponibilní prostředky jednotlivých subjektů. Každá podnikatelská forma má svá specifika, která je nutno v určitých případech dodržet – tedy např. zcela iracionální zdaňování k. s. hned několikrát nebo v.o.s., která sama není poplatníkem daně a to, co vyprodukuje, jí v konečné fázi ani nezůstane.

V průběhu vypracování bylo zjištěno, že nelze daňovou povinnost posuzovat jen samostatně, nýbrž souběžně i s ostatními specifiky jednotlivých podnikatelských forem. Pokud se však na chvíli upustí i od těchto ostatních kritérií a bude se posuzovat jen a pouze daňová povinnost, výsledky budou následující. Na základě tabulky 4.10, kde jsou přehledně seřazeny všechny vypočítané daňové povinnosti, je očividné, že nejvyšší daňové povinnosti nesou kapitálové společnosti a naopak nejvýhodnější formou podnikání z hlediska daně z příjmů jsou fyzické osoby. Konkrétně v číslech je tedy daňová povinnost společností kapitálových následující: daňová povinnost s.r.o. je 150 700 Kč a daňová povinnost a.s. je 148 987 Kč, což jsou částky téměř stejné. Daňové povinnosti fyzických osob – tedy individuálního podnikatele a individuálního podnikatele se spolupracující osobou jsou na částce 106 935 Kč a 106 920 Kč, což jsou částky úplně stejné, odlišné pouze o 15 Kč, což je způsobeno zaokrouhlováním. Rozdíl mezi povinnostmi těchto forem činí zhruba 43 765 Kč, což už není zanedbatelná částka.

Každý, kdo chce začít nějakým způsobem podnikat, si nejprve volí právní formu podnikání. Daňová povinnost v tomto hraje velkou roli, ale ne jedinou. Každý má své vlastní předpoklady, nároky a podmínky pro stanovení právní formy podnikání a rozhoduje se na jejich základě. Nelze tedy obecně upřednostňovat jen jednu optimální formu. Dle mínění autorky této práce by to však byla s.r.o., i přesto, že má nejvyšší daňovou povinnost. Není to

jen kvůli tomu, že všeobecně je s.r.o. nejběžnější a nejoblíbenější formou podnikání. Záleží také na poměrně jednoduché administrativě, možnosti založení pouze jedním společníkem, tvorbě rezervního fondu a minimální základního kapitálu, což jsou velmi příznivé okolnosti nejen pro samotného podnikatele, ale také pro ostatní subjekty vstupujících do vztahů s touto společností. Společník může být v s.r.o. také zaměstnán na základně pracovní smlouvy a zároveň také pobírat podíly na zisku. V neposlední řadě také omezené ručení, které chrání soukromý majetek podnikatele.

Vzorce, na základě kterých se počítá, jsou upraveny dle ZDP a mají všeobecně platný charakter. To znamená, že i kdyby se počítalo s jinými daty, vyvozené závěry by byly stejné, až na určité výjimky. Mezi tyto výjimky patří např. výplata dividend – v této práci se předpokládá v 20% výši, v praxi však může být jakákoli. Stejně tak to platí i pro rezervní fond - společnost si ve svých stanovách může zvolit vyšší, než zákonnou hranici pro příděl do tohoto fondu, anebo také jiných fondů tvořených ze zisku. Záleží také na tom, zda se rezervní fond poprvé vytváří nebo jen doplňuje v dalších letech. Za jistou výjimku se považuje také spolupracující osoba, jejíž základ daně může činit max. 540 000 Kč. Pokud by byl limit překročen, částku nad tento limit by si započítal individuální podnikatel, který s touto spolupracující osobou podniká, ke svému základu daně. Tím by se jejich daňové povinnosti i disponibilní zisky změnily – u individuálního podnikatele by se daň zvýšila a disponibilní zisk snížil, zatímco u spolupracující osoby by tomu bylo naopak.

Na závěr nutno podotknout, že výsledky a výpočty jsou vypracovány na základě zjednodušených předpokladů mezi které patří např. založení pouze minimálním počtem společníků, tvorba rezervních fondů je v minimální výši, je použito stejné % podílů na zisku, apod. Je také upuštěno od jakýchkoliv druhů optimalizace daňové povinnosti, mezi které patří například slevy na dani nebo nezdanitelné částky pro fyzické osoby, jejichž soupis je uveden v příloze č. 4.

Všechna tato zjednodušení jsou zde provedena z jediného důvodu a to, aby bylo možné jednotlivé formy mezi sebou porovnat. Tím, že by každá společnost měla jinak nastavený např. rezervní fond nebo různý počet společníků, ztratily by výsledky vypovídací schopnost.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY A DALŠÍCH ZDROJŮ

Knihy:

1. BRYCHTA, Ivan. *Daň z příjmů 2010*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 588 s. ISBN 978-80-7357-528-1.
2. DUŠEK, Jiří. *Daně z příjmů 2011 – přehledy, daňové a účetní tabulky*, 6. vyd. Praha: Grada, 2011. 198 s. ISBN 978-80-247-3801-7.
3. DVOŘÁK, Tomáš. *Osobní obchodní společnosti*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2008. 344 str. ISBN 978-80-7357-383-6.
4. GALOČÍK, Svatopluk a František LOUŠA. *DPH a účtování*. Praha: Grada, 2011. 160 s. ISBN 978-80-247-3804-8.
5. HODÁL, Peter a Juraj ALEXANDER. *Evropské právo obchodních společností*. Praha: Linde a.s., 2005. 560 s. ISBN 80-7201-520-6.
6. JANOUŠEK, Karel. *Daň silniční s komentářem*, 3. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 134 s. ISBN 978-80-7263-587-0.
7. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
8. MEDVEĎ, Jozef a kolektiv. *Daňová teória a daňový systém*. Bratislava: Sprint dva, 2009. 288 s. ISBN 978-80-89393-09-01.
9. MIRČEVSKÁ, Dalimila. *Kapitálové společnosti – daně, účetnictví, právo*. Praha: Grada, 2009. 208 s. ISBN 978-80-247-3000-4.
10. PILAŘOVÁ, Ivana. *Účetní a daňové problémy právnických osob v praxi 2009*, 5. vyd. Praha: Grada, 2009. 176 s. ISBN 978-80-247-2999-2.
11. PILAŘOVÁ, Ivana. *Účetní a daňové případy řešené v s. r. o.*, 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 168 s. ISBN 978-80-7357-587-8.
12. RŮČKOVÁ, Petra a kol. *Corporate governance v ČR*. Praha: Professional Publishing, 2008. 252 s. ISBN 978-80-86946-87-0.
13. SKÁLOVÁ, Jana a Pěva ČOUKOVÁ. *Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti*. Praha: ASPI, 2008, 312 s. ISBN 978-80-7357-397-3.

14. SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 300 s. ISBN 978-80-7357-443-7.
15. ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Účetní operace kapitálových společností*, 3.vyd. Praha: Grada, 2011. 256 s. ISBN 978-80-247-4018-8.
16. ŠIROKÝ, Jan a kolektiv. *Daňové teorie - s praktickou aplikací*, 2.vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 300 s. ISBN 978-7400-005-8.
17. VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2010 aneb učebnice daňového práva*, 10. vyd. Praha: VOX, 2010. 309 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
18. VYCHOPEN, Jiří. *Společnost s ručením omezeným*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 232 str. ISBN 978-80-7357-699-8.

Právní předpisy:

1. Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů.
2. Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
3. Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.
4. Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.
5. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
6. Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.
7. Zákon č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů.
8. Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.
9. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
10. Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Internetové zdroje:

1. <http://www.businessinfo.cz>
2. <http://www.celnisprava.cz>
3. <http://www.finance.cz>

SEZNAM ZKRATEK:

a.s.	Akciová společnost
ČR	Česká republika
DPH	Daň z přidané hodnoty
DU	Daňově uznatelný
DN	Daňově neuznatelný
EU	Evropská unie
FO	Fyzická osoba
JSVČ	Jiná samostatně výdělečná činnost
k. s.	Komanditní společnost
MWh	Megawatthodina
ObchZ.	Obchodní zákoník
OECD	Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
p.b.	Procentní bod
PHM	Pohonné hmoty
PO	Právnícká osoba
s.r.o.	Společnost s ručením omezeným
v.o.s.	Veřejná obchodní společnost
ZDDaPN	Zákon o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí
ZDN	Zákon o dani z nemovitostí
ZDP	Zákon o dani z příjmu
ZDPH	Zákon o dani z přidané hodnoty
ZDSIL	Zákon o dani silniční
ZSD	Zákon o spotřebních daních

PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst.3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne: 11.5.2012

Petra Faltýnková

Jméno a příjmení studentky
(Petra Faltýnková)